

**Die Gemeinnützigkeit im Recht der
direkten Bundessteuer, der Staats-
sowie der Erbschafts- und Schenkungssteuern**

Dissertation

der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Zürich

zur Erlangung der Würde eines Doktors der Rechtswissenschaft

vorgelegt von

Balthasar Trümpy
von Ennenda GL

genehmigt auf Antrag von

Herrn Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger

ADAG Administration & Druck AG

Zürich 1987

Die Rechts- und staatswissenschaftliche Fakultät gestattet hierdurch die Drucklegung vorliegender Dissertation, ohne damit zu den darin ausgesprochenen Anschauungen Stellung zu nehmen.

Zürich, den 9. Dezember 1987.

Der Dekan:

Prof. Dr. Claudio Soliva



**Die Gemeinnützigkeit im Recht der
direkten Bundessteuer, der Staats-
sowie der Erbschafts- und Schenkungssteuern**

Dissertation

der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Zürich

zur Erlangung der Würde eines Doktors der Rechtswissenschaft

vorgelegt von

Balthasar Trümpy
von Ennenda GL

genehmigt auf Antrag von

Herrn Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger

ADAG Administration & Druck AG

Zürich 1987

Die Rechts- und staatswissenschaftliche Fakultät gestattet hierdurch die Drucklegung vorliegender Dissertation, ohne damit zu den darin ausgesprochenen Anschauungen Stellung zu nehmen.

Zürich, den 9. Dezember 1987

Der Dekan:

Prof. Dr. Claudio Soliva

meiner verstorbenen Mutter
und meinem Vater

DANK

Aufrichtig danken möchte ich Herrn Prof. Dr. iur. Ferdinand Zuppinger für die grosse Freiheit, die er mir bei der Ausarbeitung der vorliegenden Dissertation gewährte und damit auch für das mir entgegengebrachte Vertrauen. Ebenso richtet sich mein herzlicher Dank an meinen Bruder lic. iur. Daniel Trümpy und meine Freundin lic. iur. Eveline Jäger für die Durchsicht des Manuskriptes. Schliesslich gebührt all jenen mein Dank, die zum Gelingen dieser Arbeit beigetragen haben. Er gilt vor allem den Damen und Herren der kantonalen Steuerämter für die mir stets bereitwillig gewährten Auskünfte.

INHALTSUEBERSICHT

Einleitung	29
------------	----

ERSTER TEIL

HISTORISCHE ENTWICKLUNG

§ 1 Recht des Kantons Zürich	33
§ 2 Bundesrecht	47

ZWEITER TEIL

GEMEINNÜTZIGKEIT DE LEGE LATA

1. KAPITEL

Steuerrechtlicher Gemeinnützigkeitsbegriff	67
--	----

§ 3 Verfassungsmässigkeit	67
§ 4 Begriffsmerkmale	75
§ 5 Abgrenzung von andern Begriffen	107

2. KAPITEL

Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund	114
--	-----

§ 6 Arten von Steuerbefreiungen	114
§ 7 Voraussetzungen der Steuerbefreiung	122
§ 8 Umfang der Steuerbefreiung	146

3. KAPITEL

Rechtsgrundlagen des Bundes und der Kantone	153
---	-----

§ 9 Kriterien für die Gruppeneinteilung	153
§ 10 Gruppen	156
§ 11 Tabellarische Darstellungen	162

DRITTER TEIL

GEMEINNÜTZIGKEIT DE LEGE FERENDA

§ 12 Begründung und Notwendigkeit der Steuerbefreiung	169
§ 13 Steuerharmonisierung	178
§ 14 Schlussbetrachtung	189

INHALTSVERZEICHNIS

Inhaltsübersicht	5
Inhaltsverzeichnis	6
Literaturverzeichnis	14
Rechtsquellen und amtliche Berichte	19
Abkürzungsverzeichnis	25
Einleitung	29

ERSTER TEIL

HISTORISCHE ENTWICKLUNG

§ 1 Recht des Kantons Zürich	33
A. Rechtslage vor 1917	33
1. Einkommens- und Vermögenssteuer	33
2. Erbschaftssteuer	34
B. Rechtslage zwischen 1917 und 1951	35
1. Juristische Personen mit gemeinnützigem Zweck	35
1.1. Befreiung von der	
Ertrags- und Kapitalsteuer	35
1.2. Befreiung von der Erbschaftssteuer	37
1.2.1. Gesetz betreffend die	
Erbschaftssteuer vom	
20. Februar 1870	37
1.2.2. Gesetz über die Erbschafts-	
und Schenkungssteuer vom	
26. April 1936	37

2. Juristische Personen, die Armenzwecke verfolgen	39
2.1. Befreiung von der	
Ertrags- und Kapitalsteuer	39
2.2. Befreiung von der Erbschaftssteuer	40
C. Rechtslage nach 1951	41
1. Gesetz über die	
direkten Steuern vom 8. Juli 1951	41
1.1. Allgemeines	41
1.2. Aenderungen	42
2. Erbschafts- und Schenkungssteuern	44
D. Ergebnis	45
§ 2 Bundesrecht	47
A. Ueberblick	47
B. Steuergesetzgebung zwischen 1914 und 1939	49
1. Kriegssteuern von 1915 und 1920	49
1.1. Eidgenössische Kriegssteuer	
vom 22. Dezember 1915	49
1.2. Bundesbeschluss betreffend die neue	
ausserordentliche Kriegssteuer	
vom 28. September 1920	50
2. Krisenabgabe von 1934	51
3. Kriegsgewinnsteuer 1916	54
C. Steuergesetzgebung während des zweiten Weltkrieges	54
1. Wehrsteuer und Wehropfer	54
1.1. Gemeinsames	54
1.2. Wehrsteuerbeschluss 1940	55
1.3. Wehropfer	56
2. Verrechnungssteuer	57
3. Weitere direkte Bundessteuern	59
3.1. Auswandererwehrbeitrag	59
3.2. Kriegsgewinnsteuer 1940	60
3.3. Emigrantenhilfe	
gemäss BRB vom 18. März 1941	61
D. Geltende Bundesgesetze	62

1. Direkte Bundessteuer	62
2. Verrechnungssteuer	62
3. Militärpflichtersatz	63
E. Ergebnis	64

ZWEITER TEIL

GEMEINNÜTZIGKEIT DE LEGE LATA

1. KAPITEL

STEUERRECHTLICHER GEMEINNÜTZIGKEITSBEGRIFF

§ 3	Verfassungsmässigkeit	67
A.	Kompetenz der Kantone zur Gesetzgebung im Bereich des Steuerrechts	67
B.	Grundsatz der Rechtsgleichheit	69
C.	Steuerprivilegien und Steuerbefreiungen	71
D.	Auswirkungen auf Gesetzgebung und Gesetzesanwendung	73
§ 4	Begriffsmerkmale	75
A.	Betrachtung einzelner Rechtsetzungsakte	75
B.	Praxis der Kantone	79
1.	Ueberblick	79
2.	Ausschliessliche Gemeinnützigkeit	80
2.1.	Grundsatz	80
2.2.	Definition	81
2.3.	Gegenseitige Anerkennung der Begriffsauslegung	82
C.	Gemeinnützigkeitsbegriff der direkten Bundessteuer	82
1.	Bedeutung für die kantonalen Begriffe	82
2.	Elemente	83
2.1.	Allgemeininteresse	83
2.1.1.	Wörtlicher Sinn	83

2.1.2. Steuerrechtlicher Sinn	84
a. Ueberblick	84
b. Mittelbares oder unmittelbares Interesse	85
c. Destinatärkreis	85
d. Fördernswerter Zweck	87
aa. Allgemeines	87
bb. Aufgabenbereich des Gemeinwesens	88
cc. Andere fördernswerte Zwecke	89
dd. Beispiele	90
2.2. Uneigennützigkeit	91
2.2.1. Opferbringen	91
a. Begriffsinhalt	91
b. Absender der Opfer	91
c. Arten von Opfern	92
aa. Finanzielle Opfer	92
bb. Andere Opfer	92
d. Mass der Opfer	93
2.2.2. Spezialfragen zum Element der Uneigennützigkeit	95
a. Selbsthilfe	95
b. Betrieb eines kaufmännischen Unternehmens bzw. wirtschaftlicher Betrieb	97
c. Subventionen	99
2.3. Kollision zwischen Allgemein- und Privatinteresse	101
D. Kantonale Begriffe	104
§ 5 Abgrenzung von andern Begriffen	107
A. Andere Gemeinnützigkeitsbegriffe	107
B. Weitere Steuerbefreiungsgründe	109
1. Oeffentlicher Zweck	109
2. Ideeller Zweck	110

3. Wohltätigkeit	111
2. KAPITEL	
GEMEINNÜTZIGKEIT ALS STEUERBEFREIUNGSGRUND	
§ 6 Arten von Steuerbefreiungen	114
A. Allgemeines	114
B. Subjektive Steuerbefreiung	115
1. Begriff	115
2. Juristische Personen	115
C. Objektive Steuerbefreiung	116
1. Begriff	116
2. Juristische Personen	117
D. Zuwendungen	117
E. Gesetzliche Regelungen	118
1. Direkte Bundessteuer und Staatssteuern	118
2. Erbschafts- und Schenkungssteuern	121
§ 7 Voraussetzungen der Steuerbefreiung	122
A. Allgemeines	122
B. Körperschaften und Anstalten	122
1. Subjekt der Steuerbefreiung	122
2. Gemeinnützige Tätigkeit	125
2.1. Mittelbare oder unmittelbare Verwendung gemeinnütziger Gelder	125
2.2. Zweckerfüllung im Kanton oder im gesamtschweizerischen Interesse	127
2.3. Beginn	128
2.4. Unterbruch	130
2.5. Beendigung der gemeinnützigen Tätigkeit oder dauernde gemeinnützige Bindung	131
3. Teilweise gemeinnützige Tätigkeit	132
4. Verfahren	134
C. Zuwendungen	135
1. Begriff	135

2. Behandlung beim Spender	137
2.1. Allgemeines	137
2.2. Direkte Bundessteuer und Staatssteuern	138
3. Behandlung beim Empfänger	142
3.1. Allgemeines	142
3.2. Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht	143
 § 8 Umfang der Steuerbefreiung	 146
A. Ueberblick	146
B. Direkte Bundessteuer und Staatssteuern	146
1. Gemeinnützige Institutionen	146
2. Zuwendungen	149
C. Erbschafts- und Schenkungssteuern	152
 3. KAPITEL	
RECHTSGRUNDLAGEN DES BUNDES UND DER KANTONE	
 § 9 Kriterien für die Gruppeneinteilung	 153
A. Formulierungen der Befreiungsartikel gemeinnütziger Institutionen	153
B. Zuwendungen	154
 § 10 Gruppen	 156
A. Zürcher Gruppe	156
1. Allgemeines	156
2. Kantone	157
2.1. Uebersicht	157
2.2. Beispiele von Gesetzestexten	157
B. Luzerner Gruppe	158
1. Allgemeines	158
2. Kantone	159
2.1. Uebersicht	159
2.2. Vor- und Nachteile	159
C. Bundesgruppe	160



1. Allgemeines	160
2. Beteiligte	160
2.1. Uebersicht	160
2.2. Bemerkungen	161
§ 11 Tabellarische Darstellungen	162
A. Direkte Bundessteuer und Staatssteuern	162
1. Zürcher Gruppe	162
2. Luzerner Gruppe	163
3. Bundesgruppe	163
4. Uebrige	164
B. Erbschafts- und Schenkungssteuern	165
1. Erbanfall- und Schenkungssteuern	165
2. Nachlasssteuern	166
DRITTER TEIL	
GEMEINNÜTZIGKEIT DE LEGE FERENDA	
§ 12 Begründung und Notwendigkeit der Steuerbefreiung	169
A. Begründung	169
1. Besondere Stellung gemeinnütziger Körperschaften und Anstalten	169
2. Unterstützung gemeinnütziger Organisationen durch den Staat	170
2.1. Gründe der Unterstützung	170
2.2. Varianten der Unterstützung	171
3. Gemeinnützige Zuwendungen	172
3.1. Behandlung beim Empfänger	172
3.2. Behandlung beim Spender	172
B. Notwendigkeit	173
C. Ergebnis	176
§ 13 Steuerharmonisierung	178
A. Gesetzesentwürfe	178

1. Verfassungsmässige Grundlage	178
2. Harmonisierungsauftrag	179
B. Vorgeschlagene Regelungen	180
1. Entwurfstexte	180
2. Einige Unterschiede zu den geltenden Regelungen	182
2.1. Allgemeines	182
2.2. Begriff der Gemeinnützigkeit	183
2.3. Voraussetzungen der Befreiung	184
2.4. Umfang der Befreiung	186
C. Verwaltungsgerichtsbeschwerde	186
 § 14 Schlussbetrachtung	 189
A. Allgemeines	189
B. Gemeinnützigkeitsbegriff	189
1. Kerngehalt	189
1.1. Allgemeininteresse	190
1.1.1. Allgemeininteresse oder öffentliches Interesse	190
1.1.2. Offener Destinatörkreis	190
1.1.3. Fördernder Zweck	191
1.2. Uneigennützigkeit	192
2. Gesamtschweizerischer Begriff	193
C. Befreiungsvoraussetzungen	194
1. Gemeinnützige Institutionen	194
2. Spenden	195
D. Befreiungsumfang	196

LITERATURVERZEICHNIS

Im nachstehenden Verzeichnis wird nur die wichtigste Literatur angeführt. Weitere Literaturangaben finden sich in den Anmerkungen.

- | | |
|--|---|
| BEHR | Behr G., Gemeinnützige Körperschaften, insbesondere Genossenschaften, Zürcher Diss. 1974 |
| BLUMENSTEIN, System | Blumenstein Ernst, System des Steuerrechts, 3. von Irene Blumenstein neu bearbeitete Auflage, Zürich 1971 |
| BLUMENSTEIN, Erlasse | Blumenstein Ernst, Die Erlasse betreffend die eidgenössische Kriegssteuer, Bern 1916 |
| BLUMENSTEIN, Kriegssteuer, VSA 1 (1920) | Blumenstein Ernst, Die neue ausserordentliche Kriegssteuer, VSA 1 (1920) S.337 ff. |
| BLUMENSTEIN I. | Blumenstein Irene, Die allgemeine eidgenössische Wehrsteuer unter Berücksichtigung der gesamten Rechtsprechung betreffend die direkten Bundessteuern, Zürich 1943 |
| BOSSHARDT, Einkommens- und Vermögenssteuer | Bosshardt Oskar, Die neue zürcherische Einkommens- und Vermögenssteuer, Zürich 1952 |

- BOSSHARDT, Steuerbefreiung, ZBl 58 (1957)
- Bosshardt Oskar, Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit, Erfordernis des Opferbringens, ZBl 58 (1957) S.410 f.
- BOULENAZ
- Boulenaz André, Die Erbschafts- und Schenkungssteuern unter besonderer Berücksichtigung der schweizerischen Verhältnisse, Berner Diss. 1961
- GEERING, VSA 8 (1928)
- Geering Walter, Gemeinnützigkeit als Befreiungsgrund bei kantonalen und eidgenössischen Steuern, VSA 8 (1927) S.286 ff.
- GRUBER
- Gruber Hans, Handkommentar zum bernischen Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern, Bern/Frankfurt am Main/Las Vegas 1981
- GYGAX, StR 16 (1961)
- Gygax E., Die Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit nach Wehrsteuerrecht, StR 16 (1961) S.95 ff.
- HAEFELIN/HALLER
- Häfelin Ulrich / Haller Walter, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, ein Grundriss, Zürich 1984
- HAEFLIGER, Begriff, in Festschrift 500 Jahre Solothurn im Bund
- Haeffliker Arthur, Zum steuerrechtlichen Begriff der Wohltätigkeit und Gemeinnützigkeit, in Festschrift 500 Jahre Solothurn im Bund, Solothurn 1981, S.307 ff.
- HAEFLIGER, Tragweite
- Haeffliker Arthur, Alle Schweizer sind vor dem Gesetze gleich: Zur Tragweite des Artikels 4 der Bundesverfassung, Bern 1985
- HENGGELE
- Henggeler J. u. E., Kommentar zum Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer eidgenössischen Kriegsgewinnsteuer, Zürich 1940

HEROLD	Herold Hans, Aktuelle Fragen des Kriegsgewinnsteuerrechts, Wohlfahrtsaufwendungen, Abschreibungen, Rückstellungen und andere Probleme, Basel 1943
HÖHN	Höhn Ernst, Steuerrecht, Ein Grundriss des schweizerischen Steuerrechts für Unterricht und Selbststudium, 5. vollständig überarbeitete Aufl., Bern 1986
IMBODEN/RHINOW	Imboden Max/Rhinow René A., Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, 2 Bde., 5. Aufl., Basel/Stuttgart 1976
KÄNZIG	Känzig Ernst, Wehrsteuer (direkte Bundessteuer), 2. Aufl., 1. Teil, Basel 1982
KLAUS, ZBl 22 (1921)	Klaus Emil, Befreiung juristischer Personen von der Steuerpflicht nach dem zürcherischen Steuergesetz, ZBl 22 (1921) S.193 ff., S.201 ff., S.209 ff.
MANDACH	von Mandach Theophil, Die Gemeinnützigkeit im schweizerischen Steuerrecht, Berner Diss. 1945
MASSHARDT	Masshardt Heinz, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. erw. Aufl., Zürich 1985
MEIER, ZBl 65 (1964)	Meier B., Die Besteuerung der gemeinnützigen Institutionen im Kanton Aargau, ZBl 65 (1964) S.201 ff.
MEIER-HAYOZ/ FORSTMOSER	Meier-Hayoz Arthur / Forstmoser Peter, Gundriss des Schweizerischen Gesellschaftsrechts, 4., überarbeitete und nachgeführte Aufl., Bern 1981.

- MEYER Meyer Eugen, Das materielle Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht des Kantons Aargau, Zürcher Diss. 1947
- MUEHLEBACH/BUERGI Mühlebach Urs/Bürgi Heini, Kommentar zum aargauischen Aktiensteuergesetz, Brugg 1982
- NIGGLI Niggli Hans Rudolf, Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund, Berner Diss. 1945
- PERRET Perret Ch., Handbuch des Krisenabgaberechts, Zürich 1936
- REIMANN/ZUPPINGER/
SCHAERRER Reimann August / Zuppinger Ferdinand / Schürrer Erwin, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4 Bde., Bern 1961-1969
- RICHARD Richard Emil, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Zürich 1923
- SCHMID, StR 39 (1984) Schmid Anatol, Steuerbefreiung wegen gemeinnütziger Tätigkeit, StR 39 (1984) S.547 ff
- SCHNEIDER Schneider Philipp, Das zürcherische Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, Zürcher Diss. 1939
- SCHUERMAN Schürmann Leo, Wirtschaftsverwaltungsrecht, 2. überarbeitete Aufl., Bern 1983
- SINNIGER Sinniger Alphons, Die Besteuerung der Stiftungen in der Schweiz, Zürcher Diss. 1951
- TRAUFFER Trauffer Bernhard, Die steuerrechtliche Behandlung von Subventionen, Zürcher Diss. 1977
- WEIDMANN Weidmann Heinz, Wegweiser durch das st.gallische Steuerrecht, 3. vollständig überarbeitete Aufl., Bern 1979

- ZUPPINGER, direkte Steuern Zuppinger Ferdinand, Zürcher
Steuergesetze Textausgabe, 1. Bd.,
Gesetz über die direkten Steuern
vom 8. Juli 1951, 2. überarbeitete
Aufl., Zürich 1983
- ZUPPINGER, Erbschafts-
und Schenkungssteuern Zuppinger Ferdinand, Zürcher
Steuergesetze, Textausgabe, 2. Bd.,
Gesetz über die Erbschafts- und
Schenkungssteuern vom 26. April
1936, Zürich 1971
- ZUPPINGER, Steuerrecht I Zuppinger Ferdinand, Vorlesungs-
skriptum Steuerrecht I, Einführung
in das Recht der direkten Steuern
unter besonderer Berücksichtigung
des zürcherischen Steuergesetzes,
Zürich 1986
- ZUPPINGER, Steuerrecht II Zuppinger Ferdinand, Vorlesungs-
skriptum Steuerrecht II, Grund-
steuern, Erbschafts- und Schen-
kungssteuern, Einführung in das
interkantonale und internationale
Steuerrecht, Zürich 1984
- ZUPPINGER/BOECKLI/
LOCHER/REICH Zuppinger Ferdinand / Böckli Pe-
ter / Locher Peter / Reich Markus,
Steuerharmonisierung, Probleme der
Harmonisierung der direkten Steuern
der Kantone und Gemeinden, Bern
1984
- ZUPPINGER/SCHAERRER/
FESSLER/REICH Zuppinger Ferdinand / Schärrier
Erwin / Fessler Ferdinand / Reich
Markus, Ergänzungsband zum Zürcher
Kommentar Bd.I-IV, 2. Aufl., Bern
1983

RECHTSQUELLEN UND AMTLICHE BERICHTE

AG-AStG	Gesetz vom 5. Oktober 1971 über die Besteuerung der Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung) und der Genossenschaften
AG-StG	Steuergesetz vom 13. Dezember 1983 (Gesetz über die Steuern auf Einkommen, Vermögen, Grundstückgewinnen, Erbschaften und Schenkungen)
AG-VStG	Verordnung vom 13. Juli 1984 zum Steuergesetz
AI-StG	Steuergesetz vom 28. April 1968 für den Kanton Appenzell Innerrhoden
AI-VV	Verordnung vom 9. Dezember 1968 zum Steuergesetz für den Kanton Appenzell Innerrhoden
AR-StG	Gesetz vom 27. April 1958 über die direkten Steuern für den Kanton Appenzell Ausserrhoden
BdBSt	Bundesratsbeschluss vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer Wehrsteuer, SR 642.11; durch Bundesratsbeschluss vom 13. Januar 1982 umbenannt in Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer
BE-AVV	Verordnung vom 12. November 1980 über den Abzug von Vergabungen
BE-ErbStG	Gesetz vom 6. April 1919 über die Erbschafts- und Schenkungssteuer

BE-StG	Gesetz vom 29. Oktober 1944 über die direkten Staats- und Gemeindesteuern
BE-VAST	Verordnung vom 1. Dezember 1964 über die Ausnahmen von der Steuerpflicht
Bericht Expertenkommission	Finanzdirektion des Kantons Zürich, Bericht der Expertenkommission zur Revision des Steuergesetzes, Zürich 1949
BL-ErbStG	Gesetz vom 7. Januar 1980 über die Erbschafts- und Schenkungssteuer
BL-StG	Gesetz vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich (Steuer- und Finanzgesetz), mit Tarifen ab 1985
Botschaft, BB1 1983 III	Botschaft des Bundesrates vom 25. Mai 1983 an die Bundesversammlung zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer (Botschaft über die Steuerharmonisierung), BB1 1983 III S.1 ff.
BS-StG	Gesetz vom 22. Dezember 1949 über die direkten Steuern
BV	Bundesverfassung vom 29. Mai 1874, SR 101
DBGE	Entwurf zu einem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Fassung gemäss Botschaft des Bundesrates über die Steuerharmonisierung vom 25. Mai 1983, BB1 1983 III S.316 ff.
FR-LDE	Loi du 4 mai 1934 sur les droits d'enregistrement
FR-LIC	Loi du 7 juillet 1972 sur les impôts cantonaux
GE-LCP	Loi générale du 9 novembre 187 sur les contributions publiques
GE-LDE	Loi du 9 octobre 1969 sur les droits d'enregistrement (Impôts sur les donations)

GE-LDS	Loi du 26 novembre 1960 sur les droits de succession
GL-StG	Gesetz vom 10. Mai 1970 über das Steuerwesen
GR-StG	Steuergesetz vom 21. Juni 1964 für den Kanton Graubünden
GR-StG Chur	Steuergesetz vom 16. Mai 1965 für die Stadt Chur
JU-OEI	Ordonnance du 6 décembre 1978 concernant les exemptions de l'impôts
JU-LI	Loi du 26 octobre 1978 sur les impôts directs de l'Etat et des communes
JU-LTS	Loi du 26 octobre 1978 sur la taxe des successions et donations
Kreisschreiben, Rechtsbuch der Schweizerischen Bundessteuern II A c 7	Kreisschreiben Nr.36 der Eidgenössischen Steuerverwaltung an die kantonalen Wehrsteuerverwaltungen vom 30. November 1943, bei PESTALOZZI Anton, Rechtsbuch der Schweizerischen Bundessteuern, Bd. 5, II A c 7
LU-ErbStG	Gesetz vom 27. Mai 1908 betreffend die Erbschaftssteuern
LU-ErbStGVV	Verordnung vom 22. Juli 1908 über die Vollziehung des Gesetzes vom 27. Mai 1908 betreffend die Erbschaftssteuern
LU-StG	Steuergesetz vom 27. Mai 1946
LU-VV	Vollzugsverordnung vom 7. April 1975 zum Steuergesetz
NE-LEH	Loi du 10 novembre 1920 concernant l'application de l'article 551 du code civil suisse et la perception d'un émolument en cas de dévolution d'hérédité
NE-LID	Loi du 9 juin 1964 sur les contributions directes
NE-LSD	Loi du 21 mai 1912 concernant la perception d'un droits sur les successions et sur les donations entre vifs

NW-StG	Gesetz vom 25. April 1982 über die Steuern des Kantons und der Gemeinden (Steuergesetz)
NW-VV	Vollziehungsverordnung vom 15. Oktober 1982 zum Gesetz über die Steuern des Kantons und der Gemeinden (Steuerverordnung)
OR	Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911, SR 220
OW-StG	Steuergesetz vom 21. Oktober 1979
OW-VV	Vollziehungsverordnung vom 14. Dezember 1979 zum Steuergesetz
Sa.Bd.1	Sammelwerk der Zürcherischen Gesetzgebung, Verwaltungsband 1, nachgeführt bis Ende Juli 1913, Zürich 1913
SG-StG	Steuergesetz vom 23. Juni 1970
SG-VV	Vollzugsverordnung vom 10. November 1970 zum Steuergesetz
SH-ErbStG	Gesetz vom 13. Dezember 1976 über die Erbschafts- und Schenkungssteuer
SH-ErbStGV	Verordnung vom 1. November 1977 zum Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer
SH-StG	Gesetz vom 17. Dezember 1956 über die direkten Steuern
SH-VV	Verordnung des Regierungsrates des Kantons Schaffhausen vom 23. November 1982 betreffend den Vollzug des Gesetzes über die direkten Steuern vom 17. Dezember 1956
SO-EGZGB	Promillegebühr (Nachlasssteuer) vom 20. Mai 1979
SO-ErbA	Abänderung des Gesetzes für Bezug der Handänderungsgebühren von Erbschaften, vom 13. Dezember 1848
SO-ErbV	Regierungsratsbeschluss vom 19. Dezember 1919 betreffend Anwendung der reduzierten Erbschaftssteuer bei Vermächtnissen zugun-

	sten kantonalen oder allgemein schweizerischer kirchlicher, wohltätiger oder gemeinnütziger Institutionen
SO-ErbZ	Erbschaftssteuerzuschlag gemäss Art. 81 der Verfassung des Kantons Solothurn, vom 23. Oktober 1887
SO-StG	Gesetz vom 29. Januar 1961 über die direkte Staats- und Gemeindesteuer
StHGE	Entwurf zu einem Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Fassung gemäss Botschaft des Bundesrates über die Steuerharmonisierung vom 25. Mai 1983, BBl 1983 III S.288 ff.
SZ-DA	Dienstanleitung vom 10. Oktober 1980 zum kantonalen Steuergesetz
SZ-StG	Steuergesetz vom 28. Oktober 1958
SZ-VV	Vollzugsverordnung vom 10. Oktober 1980 zum Steuergesetz
TG-ErbStG	Gesetz vom 6. Januar 1944 über die Erbschafts- und Schenkungssteuer
TG-StG	Gesetz vom 9. Juli 1964 über die Staats- und Gemeindesteuern
TG-VV	Vollziehungsverordnung vom 2. Dezember 1970 zum Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern
TI-LT	Legge tributaria del 28 settembre 1976
UR-ErbStG	Gesetz vom 2. Mai 1926 über die Erbschafts- und Schenkungssteuer
UR-StG	Steuergesetz des Kantons Uri vom 16. Mai 1965
VD-LID	Loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux
VD-LMSD	Loi du 27 février 1963 concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations
VS-LF	Loi fiscale du 10 mars 1976

WStB	Bundesratsbeschluss vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer Wehrsteuer, AS 56 S.1947 ff.
ZG-StG	Gesetz vom 7. Dezember 1946 über die Kan- tons- und Gemeindesteuern
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907, SR 210
ZH-ErbStG	Gesetz vom 26. April 1936 über die Erb- schafts- und Schenkungssteuer
ZH-DA	Dienstanleitung vom 3. Juli 1952 zum Steu- ergesetz
ZH-StG	Gesetz vom 8. Juli 1951 über die direkten Steuern

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

a.a.O.	am angeführten Ort
ABl.	Amtsblatt des Kantons Zürich
Abs.	Absatz
AG	Aargau
AGVE	Aargauische Gerichts- und Verwaltungs- entscheide
AI	Appenzell Innerrhoden
AR	Appenzell Ausserrhoden
Art.	Artikel
AS	Amtliche Sammlung der Bundesgesetze und Verordnungen, seit 1948 Sammlung der Eidgenössischen Gesetze
ASA	Archiv für Schweizerisches Abgaberecht
Aufl.	Auflage
BB	Bundesbeschluss
BBl	Bundesblatt der Schweizerischen Eidge- nossenschaft
Bd.	Band
BE	Bern
BGE	Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichtes
BGer	Bundesgericht
BL	Basel-Land
BRB	Bundesratsbeschluss
BS	Basel-Stadt
BVR	Bernische Verwaltungsrechtsprechung
bzw.	beziehungsweise
d.h.	das heisst
ErbStG	Erbschaftssteuergesetz

Erw.	Erwägung
ES	Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Luzern
f.	und folgende Seite
ff.	und folgende Seiten
FN	Fussnote
FR	Freiburg
GE	Genf
GL	Glarus
GR	Graubünden
GVP	St.Gallische Gerichts- und Verwal- tungspraxis, amtliche Entscheidsamm- lung
i.V.m.	in Verbindung mit
JU	Jura
KGStB	Kriegsgewinnsteuerbeschluss
KP	Protokoll des Zürcher Kantonsrates
KStB	Kriegssteuerbeschluss
LGVE	Luzerner Gerichts- und Verwaltungsent- scheide
lit.	litera, Buchstabe
LU	Luzern
M	Monatsschrift für bernisches Verwal- tungsrecht und Notariatswesen
m.E.	meines Erachtens
N.	Note
NE	Neuenburg
Nr.	Nummer
NStP	Die Neue Steuerpraxis, Monatsschrift für bernisches und eidgenössisches Steuerrecht
NW	Nidwalden
OW	Obwalden
RB	Rechenschaftsbericht der Oberrekurs- kommission, ab Jahr 1960 Rechen- schaftsbericht des Zürcher Verwal- tungsgerichtes
RK	Rekurskommission

S.	Seite
SG	St.Gallen
SH	Schaffhausen
SO	Solothurn
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts
StE	Der Steuerentscheid, Sammlung aktueller steuerrechtlicher Entscheidungen
StG	Steuergesetz
StR	Steuer-Revue
SZ	Schwyz
TG	Thurgau
TI	Tessin
u.a.	unter anderem
UR	Uri
usw.	und so weiter
u.U.	unter Umständen
v.a.	vor allem
VD	Waadt
VGer	Verwaltungsgericht
vgl.	vergleiche
VS	Wallis
VSA	Vierteljahresschrift für Schweizerisches Abgaberecht 1920-1930
z.B.	zum Beispiel
ZBl	Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung
ZG	Zug
ZH	Zürich
Ziff.	Ziffer
z.T.	zum Teil

EINLEITUNG

Die vorliegende Monographie untersucht den BdBSt, die Staatssteuergesetze und die kantonalen Erlasse bezüglich der Erbschafts- und Schenkungssteuern auf das Vorhandensein von Befreiungen aus Gründen der Gemeinnützigkeit. Die Möglichkeit, Ausnahmen vom Grundsatz der Allgemeinheit der Steuer zu kodifizieren, ohne damit Art.4 BV zu verletzen, hat die Wissenschaft des Steuerrechts seit jeher beschäftigt.

Im ersten Teil meiner Arbeit wird aufgezeigt, wie der geltende steuerrechtliche Gemeinnützigkeitsbegriff entstanden ist. Gewählt habe ich dafür das Recht des Kantons Zürich und dasjenige des Bundes, weil die entsprechenden Erlasse einen sehr unterschiedlichen Gemeinnützigkeitsbegriff normieren. Ersteres ist ein Beispiel für ein sehr enges Gemeinnützigkeitsverständnis und letzteres für ein weites. Ohne Resultate vorwegnehmen zu wollen, darf erwähnt werden, dass die Unterschiede weniger in der positiven als in der negativen Umschreibung der zu untersuchenden Ausnahmen von der Steuerpflicht liegen.

Das leitet über zum zweiten Teil, in dem es schwergewichtig darum geht, den positiven Gemeinnützigkeitsbegriff darzustellen. Es fragt sich, was unter Gemeinnützigkeit, im steuerrechtlichen Sinn zu verstehen ist. Nicht alle Kantone verfügen über eine ausführliche Steuerrechtsliteratur und eine gefestigte Rechtsprechung zum Verständnis der Gemeinnützigkeit. Ferner existieren dazu zahlreiche nicht publizierte Gerichtsentscheide und verwal-

tungsinterne Weisungen. Als Mittel zur Beschaffung des für die Arbeit nötigen Materials diente eine bei allen kantonalen Steuerämtern der deutschen Schweiz durchgeführte Umfrage, in der u.a. nach einer Definition des Gemeinnützigkeitsbegriffes gesucht wurde. Ohne in jedem Punkt darauf hinzuweisen, prägen die erhaltenen, teils sehr ausführlichen und aufschlussreichen Antworten die vorliegende Arbeit wesentlich. Bereits eine überblicksmässige Betrachtung der zur Verfügung stehenden Unterlagen zeigt allerdings, dass sich zahlreiche, v.a. kleinere Kantone an grösseren Vorbildern orientieren. Die Untersuchung der kantonalen Praxis wurde deshalb auf die Kantone Zürich, Bern, Luzern, St.Gallen und Aargau beschränkt. Die zweite Hauptaufgabe dieses Teils befasst sich mit dem Aufzeigen der Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund. Es gilt hier, die im Bereich der Gemeinnützigkeit gebräuchlichen Arten der Steuerbefreiung, deren Beschränkungen des Umfangs und insb. die Voraussetzungen darzustellen, die erfüllt sein müssen, um eine Befreiung zu bewirken; sei es, dass der Spender einer Zuwendung Abzüge geltend machen kann oder eine gemeinnützige Organisation generell von der Steuerpflicht befreit wird. Die Darstellung der Rechtsgrundlagen des Bundes und der Kantone leitet schliesslich zum letzten Teil über. Es wird gezeigt, inwieweit sich ein statistisches Schwergewicht der kantonalen Normenausgestaltung zur Gemeinnützigkeitsproblematik feststellen lässt, an das sich der "Harmonisierungs" - Gesetzgeber gemäss seinem Verfassungsauftrag zu halten hat.

Der dritte Teil behandelt den bundesrätlichen Entwurf für ein künftiges Steuerharmonisierungsgesetz und zeigt in einer zusammenfassenden Schlussbetrachtung eigene Gedanken zur Behandlung - de lege ferenda - der Gemeinnützigkeit im Steuerrecht auf.

Literatur, Gesetze und Gerichtsentscheide sind grundsätzlich bis zum 31. Dezember 1986 berücksichtigt. Jüngere Quellen erscheinen - soweit möglich - in den Fussnoten.

ERSTER TEIL
HISTORISCHE ENTWICKLUNG

§ 1 RECHT DES KANTONS ZÜRICH

A. RECHTSLAGE VOR 1917

1. Einkommens- und Vermögenssteuer

Gemäss dem Zürcher-Gesetz betreffend die Vermögens-, Einkommens- und Aktivbürgersteuer vom 24. April 1870 waren die für Kirchen-, Schul- und Armenzwecke bestimmten Güter und Stiftungen von der Vermögenssteuer ausgenommen¹. Einerseits wurden die den privilegierten Zwecken dienenden Objekte und andererseits die den erwähnten Aufgaben gewidmeten Stiftungen bevorzugt behandelt.

Das Gesetz kannte daher sowohl Ausnahmen von der objektiven als auch solche von der subjektiven Steuerpflicht². Einen Befreiungsgrund der Gemeinnützigkeit enthielt der Rechtsetzungsakt von 1870 nicht. Das mag unter der Berücksichtigung dessen, dass andere Erlasse aus jener Zeit diesen Begriff bereits beinhalteten, doch etwas erstaunen. So lässt das um zwei Monate ältere Erbschaftssteuergesetz vom 20. Februar 1870 das zu gemeinnützigen Zwecken gemachte Vermächtnis abgabefrei³, und das Privatrechtliche Gesetzbuch für den Kanton Zürich nennt in seinem ersten Buch (Personenrecht; in Kraft seit dem 31.

¹ § 3 lit.a Gesetz betreffend die Vermögens-, Einkommens- und Aktivbürgersteuer vom 24. April 1870.

² Zu den Begriffen objektive und subjektive Steuerpflicht siehe § 6 ("Arten von Steuerbefreiungen").

³ Hinten § 1 A. 2.

März 1845) den Begriff der zu gemeinnützigen Zwecken gebildeten Korporation⁴.

2. Erbschaftssteuer

Am 24. Juni 1867 reichte alt Bezirksratsschreiber Homberger im grossen Rat eine Motion betreffend Einführung einer Erbschaftssteuer ein, die im gleichen Jahr erheblich erklärt und dem Regierungsrat zur Begutachtung überwiesen wurde⁵. Der Grosse Rat beriet in den Sitzungen vom 21. und 22. Dezember 1869 den entsprechenden regierungsrätlichen Entwurf und befürwortete ihn. Schliesslich wurde dieser in der Volksabstimmung vom 20. Februar 1870 angenommen⁶.

Wie bereits erwähnt⁷, sind Vermächtnisse zu gemeinnützigen Zwecken von der Erbschaftssteuer ausgenommen⁸. Unter gemeinnützig verstand man das, was der Allgemeinheit diene und ihr unter Vorbehalt vernünftiger Schranken zugänglich war oder das, was den Staat in der Fürsorge für die allgemeine Wohlfahrt aller Bürger unterstützte⁹.

Daher waren Armen-, Krankenhäuser, Besserungsanstalten, Stiftungen und Vereine, die ähnliche Zwecke verfolgten usw. von der Entrichtung der Erbschaftssteuer für ihnen zugekommene letztwillige Verfügungen befreit, während Familienfonds in solchen Fällen die Erbschaftssteuer entrichten mussten¹⁰. Zum Verhältnis zwischen der Gemeinnützigkeit und dem Armenzweck kann aus dem Erwähnten abgeleitet werden, dass letzterer im Verständnis des Erbschaftssteuergesetzes von 1870 eine Teilmenge der Menge der gemeinnützigen Zwecke bildete.

4 §20 des erwähnten Gesetzes.

5 SCHNEIDER S.5.

6 SCHNEIDER S.5 f.

7 Vorn § 1 A. 1.

8 §2 lit.d des Gesetzes betreffend die Erbschaftssteuer, Sa.Bd.1 S.700 ff.

9 Sa.Bd.1 S.706 FN 1.

10 Sa.Bd.1 S.706 FN 1.

B. RECHTSLAGE ZWISCHEN 1917 und 1951

1. Juristische Personen mit gemeinnützigem Zweck

1.1. Befreiung von der Ertrags- und Kapitalsteuer

Das Gesetz betreffend die direkten Steuern vom 25. November 1917 enthält die Möglichkeit¹¹, juristische Personen, welche nach ihren Statuten gemeinnützige Zwecke verfolgen, durch den Regierungsrat ganz oder teilweise von der Steuerpflicht zu befreien.

Dies geht auf den Antrag des Kantonsrates Billeter vom 9. November 1903 zurück. Billeter wollte dem § 15 der Kommissionsvorlage ("Für die Aktiengesellschaften und die Erwerbsgenossenschaften, welche im Kanton Zürich ihren Sitz haben, gelten neben den unter A und B enthaltenen Vorschriften die nachfolgenden Bestimmungen") folgendes beifügen: "Für Aktiengesellschaften und Genossenschaften mit Erwerbszweck"¹². Beabsichtigt war damit, Genossenschaften mit künstlerischen Zwecken von der Vermögenssteuer zu befreien¹³.

Der Antrag Billeter wurde insofern entgegengenommen, als die Steuergesetzkommission des Kantonsrates noch eine Formulierung zur steuerlichen Privilegierung von idealen Zwecken dienenden Korporationen suchen musste¹⁴. Im folgenden kommt aus den Kommissionsverhandlungen der Wille zum Ausdruck, Korporationen und Stiftungen, die unter grossen persönlichen Opfern der Mitglieder und unter Verzicht auf ökonomische Vorteile Aufgaben

¹¹ §3 Abs.2 Gesetz betreffend die direkten Steuern vom 25. November 1917

¹² KP 1902-1905 S.768.

¹³ KP 1902-1905 S.768.

¹⁴ KP 1902-1905 S.768.

für Kunst und Wissenschaft erfüllen, von der Steuerpflicht zu befreien¹⁵. Gegenüber dem Gesetz vom 24. April 1870 war somit der Kreis befreiungswürdiger Institutionen erweitert worden. Es konnten nun sämtliche juristischen Personen¹⁶ in den Genuss von subjektiven Steuerbefreiungen kommen und nicht nur Stiftungen.

Neben den künstlerischen und wissenschaftlichen wurde in der Steuergesetzkommission auch von gemeinnützigen Zwecken gesprochen¹⁷. Diesen Begriff hat man schliesslich in den Gesetzestext aufgenommen. Obwohl der Vorsitzende der Steuergesetzkommission aufzeigte, dass der Begriff Gemeinnützigkeit zu allgemein sei und zu Interpretationsschwierigkeiten führen, insb. in einem zu weit gehenden Sinne ausgelegt werden könne¹⁸, ist es nicht gelungen, eine klare Umschreibung der im steuerrechtlichen Sinne verstandenen Gemeinnützigkeit zu finden.

Aus der Entstehungsgeschichte der Befreiungsbestimmung aus Gemeinnützigkeitsgründen folgert KLAUS¹⁹, dass nicht nur künstlerische oder wissenschaftliche Zwecke verfolgende juristische Personen in den Genuss einer Steuerbefreiung kommen sollten. KLAUS umschreibt den Gemeinnützigkeitsbegriff des Erlasses von 1917 folgendermassen²⁰: "Als gemeinnützig im Sinne des Steuergesetzes sind daher nur solche Zwecke zu betrachten, mit denen eine juristische Person nicht sich oder ihren Mitgliedern, sondern einer grossen, nicht geschlossenen Zahl anderer Personen von Gemeinde und Staat erhebliche Leistungen macht ohne entsprechendes Entgelt."

15 Näheres bei KLAUS, ZBl 22 (1921) S.195.

16 Der Begriff der juristischen Person im heutigen Sinn ist in Art.52 ff. ZGB enthalten. Das Privatrechtliche Gesetzbuch für den Kanton Zürich (PCGB), im Personenrecht vom 31. März 1845 und das PCGB vom 4. September 1887 unterschieden Korporationen (juristische Personen im engern Sinn und Genossenschaften) und Stiftungen. Zur Abgrenzung von Stiftungen und Korporationen vgl. BLUNTSCHLI J.C., Das zürcherische Personen- und Familienrecht mit Erläuterungen, Zürich 1854, S.56 Ziff.2.

17 KLAUS, ZBl 22 (1921) S.195.

18 KLAUS, ZBl 22 (1921) S.195.

19 KLAUS, ZBl 22 (1921) S.195.

20 KLAUS, ZBl 22 (1921) S.196.

1.2. Befreiung von der Erbschaftssteuer

1.2.1. Gesetz betreffend die Erbschaftssteuer vom 20 Februar 1870

Trotz zahlreicher Revisionsbestrebungen²¹, die bereits im Jahre 1886 begannen, blieb das Erbschaftssteuergesetz von 1870 bis zum Inkrafttreten des Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 26. April 1936 bestehen. Einzig das im Kantonsrat am 26. März 1934 beschlossene Gesetz über die Abänderung des Erbschaftssteuergesetzes vom 20. Februar 1870 hatte in der Volksabstimmung vom 8. Juli 1934 Erfolg; beinhaltete aber lediglich eine Erhöhung der Steuersätze²². Die Frage der Besteuerung gemeinnütziger Zuwendungen wurde von dieser Revision nicht erfasst.

1.2.2. Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 26. April 1936

Trotz der Teilrevision vom 8. Juli 1934 hatte der Regierungsrat bereits einen Entwurf zur Totalrevision des Erbschaftssteuergesetzes vom 20. Februar 1870 mit Datum vom 22. Februar 1934 ausgearbeitet. Grund dafür war die Tatsache, wie dem beleuchtenden Bericht des Regierungsrates²³ zur Teilrevision 1934 zu entnehmen ist, dass die Durchführung einer Gesamtrevision verhältnismässig lange Zeit dauert, der Staat aber sofort neue Mittel benötigte.

Der Kantonsrat überwies den regierungsmässigen Entwurf für ein Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer in der

²¹ Näheres bei SCHNEIDER S.7-12 und ZUPPINGER, Steuerrecht II S.74.

²² ABI 1934 S.460 f.

²³ ABI 1934 S.461 ff.

Sitzung vom 26. Februar 1934 zur Vorbereitung und Antragstellung an die Billetsteuerkommission²⁴. Diese stellte ihren Antrag am 30. November des gleichen Jahres²⁵. 1935 wurde der Entwurf im Kantonsrat durchberaten und am 16. Dezember 1935 in der Schlussabstimmung gutgeheissen²⁶. Das Volk schliesslich hat die Vorlage 1936 mit 66'668 Ja-Stimmen gegenüber 61'781 Nein-Stimmen angenommen²⁷.

Das Bedürfnis der Anpassung des veralteten Erbschaftsteuergesetzes an die modernen Rechtsanschauungen und wirtschaftlichen Tatbestände einerseits und das dringende Erfordernis der Beschaffung neuer Mittel für den Staat, vor allem für die soziale Fürsorge andererseits, waren ausschlaggebend für die Gesetzesrevision²⁸. Dies erklärt, dass das neue Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer im Vergleich zum bisherigen Erbschaftssteuergesetz aus dem Jahre 1870 nicht nur viel ausführlicher ist und eine vollkommen neue Gliederung aufweist, sondern auch der Kreis der Steuerpflichtigen vergrössert²⁹, die objektive Steuerpflicht ausgedehnt³⁰ und ein erhöhter Steuersatz³¹ geschaffen worden sind. Besonders erwähnt seien hier in subjektiver Hinsicht die Ausdehnung der Steuerpflicht auf die Nachkommen und in objektiver Hinsicht die Ausdehnung der Steuerpflicht auf Schenkungen.

"Von der Erbschafts- und Schenkungssteuer sind befreit: Vermögensanfälle und Zuwendungen an Personenverbindungen, Stiftungen und Anstalten, die im Kanton Zürich ihren Sitz haben und nach ihren Statuten gemeinnützige, wohltätige, kirchliche, wissenschaftliche oder künstlerische Zwecke verfolgen, wenn die

²⁴ ABI 1934 S.573.

²⁵ ABI 1935 S.32 ff.

²⁶ KP 1935-1939 S.585.

²⁷ KP 1935-1939 S.976; Näheres zur Entstehungsgeschichte des Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuern vom 26. April 1936 bei SCHNEIDER S.7 ff., insb. S.12-14.

²⁸ ABI 1936 S.178 f.

²⁹ ABI 1936 S.179.

³⁰ SCHNEIDER S.14.

³¹ ABI 1936 S.183.

Vermögensanfälle und Zuwendungen für diese Zwecke bestimmt sind³². Die Abgrenzung der einzelnen Begriffe, wie gemeinnützig oder wohltätig usw. wird an anderer Stelle³³ vorgenommen. Bis anhin definierte man Gemeinnützigkeit als das, was der Allgemeinheit diene und ihr unter Vorbehalt vernünftiger Schranken zugänglich war³⁴. Im Gesetz vom 20. Februar 1870 wurden nur gemeinnützige Zwecke als Steuerbefreiungsgründe anerkannt³⁵. Vereine, deren Aufgabenerfüllung beispielsweise die Förderung von Kunst und Wissenschaft war, zählte man zu den gemeinnützigen juristischen Personen³⁶. Daraus und aus der Tatsache, dass das ErbStG neben den gemeinnützigen auch wohltätige, kirchliche, wissenschaftliche und künstlerische Zwecke als Befreiungsgrund aufführt, lässt sich folgern, dass der Begriff der Gemeinnützigkeit im Verständnis des neuen Erlasses enger gesehen werden muss als bis anhin³⁷.

2. Juristische Personen, die Armenzwecke verfolgen

2.1. Befreiung von der Ertrags- und Kapitalsteuer

Das Gesetz betreffend die Vermögens- Einkommens- und Aktivbürgersteuer befreite die für Kirchen-, Schul- und Armenzwecke bestimmten Güter und Stiftungen von der Steuerpflicht³⁸. In seiner Sitzung vom 22. April 1903 hat der Kantonsrat beschlossen, diese Steuerbefreiungsgründe auch ins neue Gesetz betreffend die direkten Steuern vom 25. November 1917 aufzunehmen^{39/40}. Der neue Rechtssetzungsakt enthielt somit neben dem

32 §7 lit.b ZH-ErbStG

33 Hinten § 5 ("Abgrenzung von andern Begriffen").

34 Vorn § 1 A. 2.

35 §2 lit.d Gesetz betreffend die Erbschaftssteuer vom 20. Februar 1870.

36 Sa.Bd.1 S.619 FN 4.

37 Vgl. SCHNEIDER S.98 FN 19.

38 Vorn § 1 B. 1.

39 RICHARD S.25 ad 4.

40 §3 Ziff.4 Gesetz betreffend die direkten Steuern vom 25. November 1917.

Begriff der Gemeinnützigkeit auch denjenigen des Armenzweckes, was verdeutlicht, dass die beiden Begriffe nicht als Synonyme angesehen wurden.

Ein für Armenzwecke bestimmtes Gut lag gemäss bisheriger Praxis dann vor, wenn erstens der Kreis der aus den betreffenden Fonds unterstützten Personen so weit gezogen und der vorausgesetzte Grad der Bedürftigkeit so bemessen war, dass diese Privattätigkeit der staatlichen oder kommunalen Armenfürsorge ähnlich erschien und zweitens die Organisation und Verwaltung des betreffenden Fonds mit einer solchen Selbständigkeit versehen war, dass eine Verwendung für Armenzwecke nach zum voraus festgesetzten Grundsätzen gesichert erschien⁴¹. Unter juristischen Personen mit gemeinnützigem Zweck wurden Korporationen verstanden, die unter Erbringung grosser persönlicher Opfer der Mitglieder und unter Verzicht auf ökonomische Vorteile Aufgaben erfüllten, die der Allgemeinheit dienten⁴².

2.2. Befreiung von der Erbschaftssteuer

Das Gesetz betreffend die Erbschaftssteuer vom 20. Februar 1870 nimmt nur die zu gemeinnützigen Zwecken gemachten Vermächtnisse von der Erbschaftssteuerpflicht aus⁴³. Praxis war, dass beispielsweise Armenhäuser für ihnen angefallene letztwillige Zuwendungen keine Erbschaftssteuer zu bezahlen hatten⁴⁴. Der Gemeinnützigkeitsbegriff dieses Erlasses umfasste somit den Armenzweck.

Eine ähnliche Situation herrschte auch noch nach Einführung des ErbStG aus dem Jahre 1936. Der Begriff der Gemeinnützigkeit war jetzt zwar enger gefasst, der Armenzweck aber ebenfalls nicht ausdrücklich als Befreiungsgrund genannt. Die Hilfeleistung an arme, notleidende, bedürftige Mitmenschen wurde vom

41 Sa.Bd.1 S.619 FN 4.

42 Vorn § 1 B. 1.1.

43 § 2 lit.d des Gesetzes betreffend die Erbschaftssteuer vom 20. Februar 1870.

44 Sa.Bd.1 S.706 FN 1.

Begriff der Wohltätigkeit umfasst⁴⁵. Da diese aus der Gemeinnützigkeit ausgeklammert war, konnte der Armenzweck nicht mehr unter denjenigen der Gemeinnützigkeit subsumiert werden.

C. RECHTSLAGE NACH 1951

1. Gesetz über die direkten Steuern vom 8. Juli 1951

1.1. Allgemeines

Das Gesetz betreffend die direkten Steuern vom 25. November 1917 wurde nach fast 34-jähriger Geltungszeit durch das Gesetz über die direkten Steuern vom 8. Juli 1951 ersetzt.

Obwohl sich der Rechtsetzungsakt von 1917 bewährt hatte - er wurde zwar einige Male revidiert, doch beinhalteten diese Revisionen keine grundsätzlichen Änderungen, sondern vielmehr die Anpassung an die veränderten Geldverhältnisse - sah man Ende der vierziger Jahre doch die Notwendigkeit, "das Steuergesetz von Grund auf zu überprüfen, um eine möglichst gerechte und finanzpolitisch vernünftige Verteilung der immer grösser gewordenen Steuerlast herzustellen, eine Vereinfachung der Steuereinschätzung zu erreichen und die Erkenntnisse der modernen Steuergesetzgebung und der heutigen Praxis zu berücksichtigen"⁴⁶.

Sowohl der erste als auch der zweite Weltkrieg haben eine Welle von Revisionen kantonaler Steuererlasse hervorgerufen. Davor wurde auch das zürcherische Steuergesetz von 1917, das in der Zeit nach dem zweiten Weltkrieg zu den ältesten kantonalen Einkommens- und Vermögenssteuergesetzen zählte, nicht ver-

⁴⁵ SCHNEIDER S.99; Für das heutige Verständnis der Wohltätigkeit siehe unten § 5 B. 3.

⁴⁶ Bericht Expertenkommission S.5.

schont. Anstoss für die Totalrevision von 1951 war die durch den zweiten Weltkrieg eingetretene Geldentwertung, die eine steuerliche Mehrbelastung zur Folge hatte⁴⁷.

"In erster Linie galt es", so BOSSHARDT⁴⁸, "den Steuertarif im Sinne einer Entlastung der kleineren und mittleren Einkommen den Verhältnissen anzugleichen, wie sie vor der Geldentwertung bestanden hatten. Da jedoch der Staat und die Gemeinden auf die ihnen infolge der Geldentwertung in den Schoss gefallenen Mehreinnahmen nicht verzichten wollten und infolge der neu übernommenen sozialen Aufgaben (Alters- und Hinterlassenenhilfe, Subventionierung des Wohnungsbaus, Spitalbauten usw.) nicht verzichten konnten, musste ein Ausgleich in der Mehrbelastung der hohen Einkommen gesucht werden (§32 StG), ein Ausgleich, der sich freilich nur in den Gemeinden mit städtischen Verhältnissen auswirkt und der für andere Gemeinden durch eine Verstärkung des Finanzausgleichs ersetzt werden musste. Die maximale Belastung durch die einfache Staatssteuer beträgt nunmehr 9% gegenüber 7,5% im alten Recht."

1.2. Aenderungen

Die Totalrevision von 1951 brachte keine grundlegenden Aenderungen im Steuerwesen, sondern schloss weitgehend an die bisherige Ordnung an⁴⁹. Im weiteren interessieren im Rahmen dieser Arbeit nur die Aenderungen im Zusammenhang mit der Steuerbefreiung aus Gründen der Gemeinnützigkeit.

§3 Abs.2 des Steuergesetzes von 1917 lautete: "Ausserdem können juristische Personen, welche nach ihren Statuten gemeinnützige Zwecke verfolgen, durch den Regierungsrat von der Steuerpflicht ganz oder teilweise befreit werden." Für die Erlangung einer genaueren Umschreibung der Gemeinnützigkeit

47 BOSSHARDT, Einkommens- und Vermögenssteuer S.28.

48 BOSSHARDT, Einkommens- und Vermögenssteuer S.29.

49 BOSSHARDT, Einkommens- und Vermögenssteuer S.7.

musste man die Materialien zu §3 und die Meinungen, die sich in der Praxis gebildet hatten, heranziehen⁵⁰.

Im neuen Gesetz ist die Verfolgung gemeinnütziger Zwecke als Steuerbefreiungsgrund in §16 lit.d geregelt. Eine differenziertere Umschreibung des Begriffes Gemeinnützigkeit als bis anhin ist allerdings nicht erfolgt; im Gegenteil: Die neue gesetzliche Regelung ist insofern unklarer, als nach streng grammatikalischer Auslegung nun nur noch juristische Personen, die sich einzig gemeinnützigen Zwecken widmen, in den Genuss der Steuerbefreiung kommen können, während eine teilweise Befreiung bei Zweckverbindung - wie sie im Gesetz von 1917 noch vorgesehen war - nicht mehr möglich ist. Dazu BOSSHARDT⁵¹: "Dem bisherigen zürcherischen Recht war das Merkmal der Ausschliesslichkeit fremd. Die Steuerbefreiung war nicht an die Voraussetzung geknüpft, dass gemeinnütziges Wirken das ausschliessliche Tätigkeitsgebiet der Anstalt sei. Bei Zweckverbindung gestattete das alte Gesetz teilweise Steuerbefreiung. Im neuen Gesetz ist teilweise Steuerbefreiung nicht mehr ausdrücklich vorgesehen; andererseits ist aber das Merkmal der Ausschliesslichkeit nicht ausdrücklich ins Gesetz aufgenommen worden. Es wird wohl für Ausnahmefälle bei der bisherigen Praxis bleiben."

Neu ist im Gesetz von 1951 §25 lit.k, der beinhaltet, dass Zuwendungen an juristische Personen, die gemeinnützige Zwecke verfolgen und demzufolge gemäss §16 lit.d von der subjektiven Steuerpflicht befreit werden können, bis zu einem Betrag von 10 Prozent des Reineinkommens, der Einkommenssteuer nicht unterworfen sind. §25 lit.k, dessen Quote im Gesetz vom 8. Juli 1962 von 10 auf 20 Prozent erhöht wurde und seit dem Gesetz vom 20. November 1966 in lit.m geregelt ist, war eine echte Novation⁵². Gemeinnützige Spenden mussten nun nicht mehr den Lebenshaltungskosten zugerechnet werden, sondern galten als Abzüge vom steuerbaren Einkommen. Beabsichtigt war damit wohl, die Gebe-

⁵⁰ Vorn § 1 B. 1.1.

⁵¹ BOSSHARDT, Einkommens- und Vermögenssteuer S.70.

⁵² Vgl. auch die entsprechende Bestimmung für die juristischen Personen in §46 lit.e ZH-StG.

freudigkeit zugunsten gemeinnütziger Institutionen zu erhöhen⁵³.

M.E. ist mit der Kodifizierung von Abzügen für gemeinnützige Zuwendungen die unbefriedigende und inkonsequente gesetzliche Regelung von 1917, die einerseits gemeinnützige juristische Personen als Ausnahme von der subjektiven Steuerpflicht behandelte, andererseits aber gemeinnützige Spenden zu den Lebenshaltungskosten des Spenders zählte und nicht zum Abzug vom steuerbaren Einkommen zuliess, entschieden verbessert worden. Nebenbei sei erwähnt, dass es Kantone gibt, die heute noch dieselbe unbefriedigende Regelung kennen, die im Kanton Zürich in den Jahren 1917-1951 Geltung hatte.

Die Verfolgung von Armenzwecken wird im Gesetz von 1951 nicht mehr als Ausnahme von der subjektiven Steuerpflicht erwähnt. "Gemeinnützigkeit fördert direkt oder indirekt die staatliche oder kommunale Aufgabenerfüllung, insbesondere auf dem Gebiet der Armen-, Kranken-, Invaliden-, Alters- und Hinterbliebenenhilfe"⁵⁴. Der sog. Armenzweck wird vom gemeinnützigen mitumfasst, d.h. wir haben nun diesbezüglich im Einkommens- und Vermögens- bzw. Ertrags- und Kapitalsteuerrecht die gleiche Situation, die im Bereich der Erbschaftssteuern in den Jahren 1870-1936 Geltung hatte⁵⁵.

2. Erbschafts- und Schenkungssteuer

Das Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 26. April 1936 ist heute noch in Kraft. Es musste in seiner bald 50-jährigen Geltungszeit nur zweimal revidiert werden und zwar in den Jahren 1947 und 1969. Zur Zeit liegt ein Entwurf für ei-

53 Vgl. BOSSHARDT, Einkommens- und Vermögenssteuer S.103.

54 BOSSHARDT, Einkommens- und Vermögenssteuer S.68.

55 Vorn § 1 B. 2.2.

ne Totalrevision des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes vor⁵⁶.

An der Besteuerung juristischer Personen, die einen gemeinnützigen Zweck verfolgen, hat sich durch die Revisionen von 1947 und 1969 nichts geändert. Es kann daher auf das bereits Gesagte verwiesen werden⁵⁷.

D. ERGEBNIS

Die Geschichte des zürcherischen Steuerrechts zeigt, dass der Gemeinnützigkeitsbegriff der Staats- sowie Erbschafts- und Schenkungssteuern zwar eine gewisse Entwicklung erfahren hat, diese aber keinesfalls einheitlich und stetig verlaufen ist. Einleuchtend kann das anhand eines Vergleichs mit dem Armenzweck gezeigt werden.

Das Gesetz betreffend die Vermögens-, Einkommens- und Aktivbürgersteuer vom 24. April 1870 enthielt den Armenzweck - nicht aber denjenigen der Gemeinnützigkeit - als Steuerbefreiungsgrund, während das Erbschaftssteuergesetz vom 20. Februar 1870 Vermächtnisse zu gemeinnützigen Zwecken der Besteuerung nicht unterwarf, was bewirkte, dass beispielsweise Armenhäuser für ihnen zugekommene Spenden von Todes wegen keine Erbschaftsteuern zu zahlen hatten. Im einen Gesetz war somit der Armenzweck ein eigenständiger Befreiungsgrund und im andern Teil der Gemeinnützigkeit.

Siebzig Jahre später hatte sich die Situation insofern geändert, als nun sowohl das Staats- als auch das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz einerseits die Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund kannten und andererseits den Armenzweck aus der Gemeinnützigkeit ausklammerten. Das Gesetz betreffend

⁵⁶ Hinten § 1 D.; Der Revisionsentwurf des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes ist in der Volksabstimmung vom 28. September 1986 mit 234'534 Ja-Stimmen gegen 33'224 Nein-Stimmen klar angenommen worden, siehe NZZ 207. Jahrgang (1986) Nr.225 S.1.

⁵⁷ Vorn § 1 B. 1.2.2.

die direkten Steuern vom 25. November 1917 enthielt den Armenzweck als eigenständigen Steuerbefreiungsgrund. Im heute noch geltenden Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuern vom 26. April 1936 wird der Armenzweck vom Steuerbefreiungsgrund der Wohltätigkeit umfasst⁵⁸. Dagegen ist im in Kraft stehenden Gesetz über die direkten Steuern vom 8. Juli 1951 der Armenzweck wieder Teil der Gemeinnützigkeit⁵⁹, was sich an die Regelung des Erbschaftssteuergesetzes von 1870 anlehnt.

Trotz der heute noch unterschiedlichen Gesetzestexte der Staats- sowie der Erbschafts- und Schenkungssteuern betreffend den Begriff der Gemeinnützigkeit wird dieser einheitlich ausgelegt⁶⁰. Der Entwurf vom 2. Juni 1986 für ein neues Gesetz⁶¹ über die Erbschafts- und Schenkungssteuer verweist für die Ausnahmen von der Steuerpflicht im Zusammenhang mit gemeinnützigen Institutionen in §10 Abs.1 lit.e ausdrücklich auf die entsprechende Norm des Staatssteuergesetzes⁶². Dadurch werden die Gemeinnützigkeitsbegriffe der beiden Erlasse in Einklang gebracht.

58 Vorn § 1 B. 2.2.

59 Vorn § 1 C. 1.2.

60 Hinten § 4 B. 1.

61 Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 28. September 1986 (Inkrafttreten: 1. Januar 1987).

62 §16 lit.d ZH-StG.

§ 2 BUNDESRECHT

A. UEBERBLICK

In der Zeit zwischen der Entstehung des Schweizerischen Bundesstaates (1848) und dem Ausbruch des ersten Weltkrieges (1914) hatte der Bund lediglich die Befugnis zur Erhebung indirekter Steuern. Die Einforderung direkter Steuern war gemäss verfassungsmässiger Kompetenzausscheidung den Kantonen vorbehalten¹.

Zur Deckung seines Finanzbedarfs konnte der Bund weder Einkommen und Vermögen natürlicher Personen noch Ertrag und Kapital juristischer Personen besteuern. Eine Ausnahme bildete einzig der Militärpflichtersatz, den der Bund seit dem Inkrafttreten des Bundesgesetzes betreffend den Militärpflichtersatz² von jedem, sich im dienstpflichtigen Alter befindenden Schweizerbürger, der keinen Militärdienst leistete, einfordern konnte. Der Militärpflichtersatz bestand aus einer Personaltaxe von 6 Franken und einem Zuschlag von 1,5 Prozenten des Einkommens sowie 1,5 Promillen des Vermögens³.

Trotz der bescheidenen Einnahmequellen des Bundes befanden sich seine Finanzen in gutem Zustand. Während zahlreicher Jahre wiesen die Rechnungsabschlüsse teils beträchtliche Einnahmen-

1 BLUMENSTEIN I. S.1.

2 "Bundesgesetz" betreffend den "Militärpflichtersatz" vom 28. Brachmonat 1878, AS 3 S.565 ff.

3 Art.3 und 4 "Bundesgesetz" betreffend den "Militärpflichtersatz" vom 28. Brachmonat 1878, AS 3 S.565 ff.

überschüsse aus. Im Jahre 1913 hatte der Bund ein Reinvermögen von über hundert Millionen Schweizerfranken⁴. Ein Jahr später war in der Bilanz des Bundeshaushaltes bereits ein Fehlbetrag von dreissig Millionen Franken zu verzeichnen und im Jahre 1919 hatte dieser die Milliardengrenze überschritten⁵.

Ursache für die plötzliche Verschlechterung der Bundesfinanzen war vor allem der erste Weltkrieg bzw. die damit verbundenen, hohen Mobilmachungskosten⁶. Die für die Truppe in den Jahren 1914-1918 aufgewendeten Gelder mussten irgendwie gedeckt werden, wollte man das entstandene Loch in der Bundeskasse stopfen.

Ein möglicher Weg dazu war die Schaffung neuer Einnahmequellen. Zu diesem Zweck wurden 1915 die erste eidgenössische Kriegssteuer und 1920 die sog. neue ausserordentliche Kriegsteuer eingeführt. Letztere wurde notwendig, weil die Steuer von 1915 eine Einmalige war, da man nicht voraussah, dass der Krieg einige Jahre dauern würde, was eine Stabilisierung der Kriegsteuereinnahmen erforderte⁷. 1934 folgte die Krisenabgabe⁸.

Der im Jahre 1939 ausgebrochene zweite Weltkrieg bescherte dem Bund die gleichen finanziellen Folgen wie der erste. Die Bundesausgaben schnellten durch die Kosten für den Unterhalt des Truppenaufgebotes in die Höhe. Um die finanzielle Mehrbelastung tragen zu können, mussten wiederum neue Einnahmequellen erschlossen werden, was im Bereich der direkten Steuern durch Einführung der Wehrsteuer, der beiden Wehropfer, der Kriegsgewinnsteuer, der Verrechnungssteuer, des Auswandererwehrbeitrages und der Emigrantenhilfe geschah.

Im weiteren werden die genannten Steuern im Hinblick auf das Vorhandensein von Befreiungen aus Gründen der Gemeinnützigkeit

⁴ Statistisches Jahrbuch der Schweiz 1934 S.342.

⁵ Statistisches Jahrbuch der Schweiz 1962 S.416.

⁶ BLUMENSTEIN I. S.1.

⁷ BLUMENSTEIN I. S.1.

⁸ AS 50 S.49 ff.

untersucht. Eines kann vorweggenommen werden: Mit Ausnahme der Gesetzgebung über den Militärflichtersatz stammen die ältesten Erlasse des Bundes über die Erhebung direkter Steuern aus der Zeit des ersten Weltkrieges; einer Zeit also, in der die Kantone bereits einige Erfahrungen in der Steuergesetzgebung im Bereich der direkten Steuern gesammelt hatten. Auf diesen Erfahrungen konnte der Bundesgesetzgeber aufbauen und daher auch die Befreiungsbestimmungen der Gemeinnützigkeit von älteren Vorbildern übernehmen⁹.

B. STEUERGESETZGEBUNG ZWISCHEN 1914 UND 1939

1. Kriegssteuern von 1915 und 1920

1.1. Eidgenössische Kriegsteuer vom 22. Dezember 1915

Die Kompetenz zum Erlass eines BB betreffend die eidgenössische Kriegsteuer konnte die Bundesversammlung aus Art. 42 bis BV¹⁰ (angenommen in der Volksabstimmung vom 6. Juni 1915) herleiten. Der erwähnte Verfassungsartikel enthielt aber nicht nur die Berechtigung für den Bund, im Hinblick auf die Einführung einer Kriegsteuer zu legislieren, war somit nicht nur eine reine Kompetenznorm, sondern regelte den Grundzügen nach bereits den Inhalt eines künftigen Kriegsteuerbeschlusses. So war u.a. schon in der Verfassung geregelt, dass bezüglich der Besteuerung natürlicher Personen der Steuersatz progressiv auszugestalten sei und zwischen einem und 15 Promillen des Reinvermögens bzw. einem halben und acht Prozenten des Reinerwerbs liegen müsse.

⁹ NIGGLI S. 45.

¹⁰ AS 31 S. 336 ff.

Die Objekte des KStB 1915 waren für Aktiengesellschaften und Kommanditaktiengesellschaften Aktienkapital, Reservefonds und andere Rückstellungen, für Genossenschaften der Reinertrag, für die übrigen juristischen Personen das Vermögen und für die natürlichen Personen Vermögen und Erwerb¹¹.

Steuerbefreiungen enthielt Art.42 bis Abs.6 lit.a-e BV, der den gleichen Wortlaut hat wie Art.3 lit.a-e KStB 1915¹². Gemäss der in diesen Artikeln enthaltenen abschliessenden¹³ Aufzählung waren u.a. Körperschaften und Anstalten für das Vermögen, dessen Ertrag Kultus- oder Unterrichtszwecken oder der Fürsorge für Arme und Kranke diene, von der Entrichtung der Kriegsteuer befreit¹⁴. Die Verfolgung gemeinnütziger Zwecke war im KStB 1915 nicht als Befreiungsgrund vorgesehen. Der Gemeinnützigkeitsgedanke wurde lediglich in Teilbereichen (Fürsorge für Arme und Kranke) berücksichtigt¹⁵.

1.2. Bundesbeschluss betreffend die neue ausserordentliche Kriegsteuer vom 28. September 1920

Auch der KStB 1920¹⁶ stützte sich auf einen die Steuer in den Grundzügen bereits regelnden Artikel¹⁷ der BV. Danach waren die Objekte der Steuer für die natürlichen Personen Vermögen und Erwerb, ebenso für Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, für Aktiengesellschaften und Kommanditaktiengesellschaften Aktienkapital und Reserven, für Genossenschaften der Reingewinn sowie das Vermögen und für die übrigen juristischen Per-

11 AS 31 S.445 ff.; vgl. BLUMENSTEIN I. S.1.

12 AS 31 S.445 ff.

13 BLUMENSTEIN, Erlasse S.8.

14 Art.42 bis Abs.6 lit.d BV (Fassung vom 6. Juni 1915); Art.3 lit.d KStB 1915.

15 Gemäss BLUMENSTEIN, Erlasse S.12 waren die in Art.3 lit.d KStB 1915 erwähnten Zwecke restriktiv auszulegen. Daher war es nicht möglich, durch eine extensive Auslegung des Fürsorge- und Armenzwecks eine weitgehende Deckung mit dem Zweck der Gemeinnützigkeit zu erreichen.

16 AS 36 S.667 ff.

17 Der BB vom 14. Februar 1919 (BB1 1919 I S.303 ff.) sah die Aufnahme eines nicht nummerierten Artikels in die BV vor, der in der Volksabstimmung vom 4. Mai 1919 angenommen wurde. Im weiteren zitiert: Art.BV.

sonen das Vermögen¹⁸. Für Erwerb aus Tantiemen wurde eine Zuschlagssteuer erhoben¹⁹.

Der KStB 1920 war für die Entwicklung des späteren Steuerrechts des Bundes von einiger Bedeutung. Dafür spricht insbesondere, dass mit dem KStB 1920 eine direkte Steuer eingeführt worden war, die während dreier Perioden zu je vier Jahren bezogen wurde, also eine relativ lange Geltungszeit aufwies²⁰. Im Gegensatz dazu konnte der KStB 1915 den Charakter einer nur vorübergehenden Steuer nicht verleugnen²¹.

In Art.BV Ziff.9 Abs.1 lit.a-d bzw. Art.17 Abs.1 Ziff.1-3 KStB 1920 wurden die Befreiungen von der Steuerpflicht geregelt. Art.17 Abs.1 Ziff.3 KStB 1920 beinhaltete die Steuerbefreiung von Körperschaften und Anstalten für das Vermögen, das als solches oder mit seinem Ertrag Kultus- oder Unterrichtszwecken oder der Fürsorge für Arme und Kranke sowie für Alter und Invalidität oder andern ausschliesslich gemeinnützigen Zwecken diene.

Erstmals tauchte hier im Bereich der Erhebung direkter Bundessteuern der Begriff des gemeinnützigen Zweckes auf. Es kann in diesem Zusammenhang allerdings nicht von einer subjektiven Steuerbefreiung²² gesprochen werden, da nicht die Körperschaft als solche befreit ist, sondern nur derjenige Teil des Vermögens, der gemeinnützigen Zwecken dient. Dies entspricht einer objektiven Steuerbefreiung²³.

2. Krisenabgabe von 1934

Am 19. Januar 1934 erliess der Bundesrat gestützt auf den

18 AS 36 S.667 ff.; vgl. BLUMENSTEIN I. S.1 f.

19 Art.42 KStB 1920.

20 Näheres bei BLUMENSTEIN, Kriegssteuer, VSA 1 (1920) S.337.

21 BLUMENSTEIN, Kriegssteuer, VSA 1 (1920) S.337.

22 BLUMENSTEIN, Kriegssteuer, VSA 1 (1920) S.341 führt diesen Fall unter den Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht auf.

23 Zum praktisch gleich lautenden Art.16 Ziff.3 WStB vom 9. Dezember 1940 vgl. NIGGLI S.47.

BB²⁴ vom 13. Oktober 1933 über die ausserordentlichen und vorübergehenden Massnahmen zur Wiederherstellung des finanziellen Gleichgewichts im Bundeshaushalt den Beschluss über die Erhebung der eidgenössischen Krisenabgabe²⁵. Die Erhebung der Abgabe war beschränkt auf vier Jahre, und diese sollte in zwei zweijährigen Perioden (1934/1935 und 1936/1937) bezogen werden²⁶. Am 28. Oktober 1937 wurde die Krisenabgabe durch einen dringlich erklärten allgemeinverbindlichen BB²⁷ um ein Jahr verlängert. Schliesslich hat der BB vom 30. September 1938 - angenommen in der Volksabstimmung vom 27. November 1938 - für die Krisenabgabe eine verfassungsmässige Grundlage geschaffen, die allerdings zeitlich begrenzt war. Die Krisenabgabe konnte grundsätzlich erhoben werden bis zur Einführung einer eidgenössischen Wehrabgabe längstens aber bis Ende 1941²⁸.

Wie die beiden Kriegssteuern war auch die Krisenabgabe als direkte Steuer vom Einkommen und Vermögen natürlicher Personen ausgestaltet. Im Gegensatz zu den KStB 1915 und 1920 legte die Krisenabgabe das Hauptgewicht auf die Besteuerung des Einkommens und nicht des Vermögens, von dem nur eine sog. Ergänzungsabgabe erhoben wurde²⁹. Aktiengesellschaften und Kommanditaktiengesellschaften hatten als Krisenabgabe eine Steuer vom Reingewinn und eine Ergänzungsabgabe vom Aktienkapital sowie der Reserven zu entrichten; Genossenschaften eine Abgabe vom Reingewinn und eine Ergänzungsabgabe vom Vermögen sowie vom nichteinbezahlten Genossenschaftskapital und die übrigen juristischen Personen eine Abgabe vom Einkommen und eine Ergänzungsabgabe vom Vermögen³⁰. Für Tantiemen wurde eine Sonderabgabe erhoben³¹.

24 AS 49 S.839 ff.

25 AS 50 S.49 ff. und Aenderungen vom 18. Januar 1936 in AS 52 S.7 f. sowie vom 6. Februar 1936 in AS 52 S.58 ff.

26 Art.3 Bundesratsbeschluss über die eidgenössische Krisenabgabe vom 19. Januar 1934 (BRB 1934).

27 AS 53 S.853 ff.; Näheres bei BLUMENSTEIN I, S.2.

28 AS 54 S.862.

29 BLUMENSTEIN I, S.3.

30 Art.18-53 Krisenabgabebeschluss 1934.

31 Art.54 Krisenabgabebeschluss 1934.

In der Besteuerung von Institutionen, die ihr Vermögen oder Teile davon für gemeinnützige Zwecke einsetzten, hatte sich seit dem ausserordentlichen KStB 1920 nichts geändert. Art.15 Ziff.3 des BRB über die Erhebung einer eidgenössischen Krisenabgabe lautete folgendermassen:

"Von der Abgabepflicht sind ausgenommen:

3. die übrigen Körperschaften und Anstalten, für das Vermögen und Einkommen, das Kultus- oder Unterrichtszwecken, der Fürsorge für Arme und Kranke, für Alter und Invalidität oder anderen ausschliesslich gemeinnützigen Zwecken dient".

Da der Krisenabgabebeschluss das Schwergewicht auf die Besteuerung des Einkommens bzw. Reingewinns legte, mussten die Einkommensabzüge und die Grundsätze zur Ermittlung des Reingewinns genauer formuliert werden als bis anhin. Der Begriff der gemeinnützigen Zuwendung kommt allerdings in keinem der einschlägigen Artikel vor. Einzig Art.48 Krisenabgabebeschluss, der die Berechnung des Reingewinns juristischer Personen behandelte, liess Zuwendungen für Wohlfahrtszwecke zum Abzug zu. Es stellt sich nun die Frage, in welchem Verhältnis die Begriffe Wohlfahrt und Gemeinnützigkeit zueinander stehen³². Der Wohlfahrtsbegriff des Krisenabgabebeschlusses wurde extensiv interpretiert³³, woraus m.E. geschlossen werden kann, dass er die Gemeinnützigkeit umfasste³⁴.

Der entsprechende Artikel für die natürlichen Personen³⁵ beschränkte die Wohlfahrtszuwendungen auf solche an das eigene Personal. Nach dem Grund für eine derart unterschiedliche Ausgestaltung des Krisenabgabebeschlusses im Recht der juristischen Personen einerseits und demjenigen der natürlichen Personen andererseits braucht nicht geforscht zu werden. Hier stellt sich jedenfalls die Frage nach dem Verhältnis zu gemein-

³² Zur Abgrenzung der beiden Begriffe im Kriegsgewinnsteuerbeschluss von 1940 vgl. hinten § 2 C. 3.2.

³³ Näheres bei PERRET S.75.

³⁴ Vgl. hinten § 2 C. 3.2., wo das gleiche Problem im Zusammenhang mit dem Kriegsgewinnsteuerbeschluss von 1940 behandelt ist.

³⁵ Art.22 Abs.1 Ziff.7 Krisenabgabebeschluss 1934.

nützigen Zuwendungen nicht, da diese einen grundsätzlich offenen Destinatärkreis voraussetzen³⁶, was mit der Begrenzung auf das 'eigene Personal' nicht erfüllt ist.

3. Kriegsgewinnsteuer 1916

Der BRB betreffend die eidgenössische Kriegsgewinnsteuer vom 18. September 1916 wird zusammen mit dem KGStB 1940 behandelt³⁷.

C. STEUERGESETZGEBUNG WAEHREND DES ZWEITEN WELTKRIEGES

1. Wehrsteuer und Wehropfer

1.1. Gemeinsames

Am dreissigsten August 1939 erliess die Bundesversammlung einen Beschluss über Massnahmen zum Schutze des Landes und zur Aufrechterhaltung der Neutralität³⁸. In Art.3 dieses BB wurden dem Bundesrat die Vollmacht und der Auftrag erteilt, die zur Behauptung der Sicherheit, Unabhängigkeit und Neutralität der Schweiz, zur Wahrung des Kredites und der wirtschaftlichen Interessen des Landes und zur Sicherung des Lebensunterhaltes erforderlichen Massnahmen zu treffen. Art.4 räumte dem Bundesrat den notwendigen Kredit zur Deckung der mit der Ausführung des Auftrages verbundenen Kosten ein.

Mit seiner Botschaft vom 19. Januar 1940³⁹ über Massnahmen zur Ordnung des Finanzhaushaltes des Bundes legte der Bundes-

36 Hinten § 4 C. 2.1.2. c.

37 Hinten § 2 C. 3.2.

38 AS 55 S.769 f.

39 BB1 1940 I S.37 ff.

rat der Bundesversammlung den Entwurf⁴⁰ für einen BB vor, der die Einführung eines Wehropfers und einer Wehrsteuer beinhaltete. Gestützt darauf arbeitete die Bundesversammlung einen BB über Massnahmen zur Tilgung der ausserordentlichen Wehraufwendungen und zur Ordnung des Finanzhaushaltes des Bundes aus.

Bevor allerdings dieser BB dem Volk zur Abstimmung unterbreitet werden konnte, setzte der Bundesrat am 30. April 1940 einen gleichnamigen⁴¹ BRB in Kraft, der zur Erschliessung neuer Einnahmequellen als direkte Steuern das Wehropfer und die Wehrsteuer einführte. Der Bundesrat stützte sich beim Erlass seines Beschlusses auf die ihm durch den oben erwähnten BB vom 30. August 1939 eingeräumten Kompetenzen. Der Grund für dieses Vorgehen des Bundesrates war seine Absicht, die neuen Einnahmequellen sofort, d.h. ohne die durch eine Volksabstimmung bedingte Verzögerung, einzuführen.

1.2. Wehrsteuerbeschluss 1940

In Ausführung seines Beschlusses vom 30. April 1940 erliess der Bundesrat am 9. Dezember desselben Jahres den Beschluss über die Erhebung einer Wehrsteuer (WStB)⁴². Der Steuerbefreiungsartikel (Art.4) des BRB vom 30. April 1940 wurde im Wortlaut übernommen durch Art.16 WStB, dessen Ziff.3 gleich lautete wie Art.15 Ziff.3 des BRB über die Erhebung einer eidgenössischen Krisenabgabe⁴³. Danach waren Körperschaften und Anstalten für das Vermögen und Einkommen, das ausschliesslich gemeinnützigen Zwecken diene, von der Steuerpflicht befreit.

Art.49 Abs.2 WStB regelte die zugelassenen Abzüge vom Reingewinn juristischer Personen. Gewährt wurden Wohlfahrtszuwendungen zugunsten des eigenen Personals und ausschliesslich gemeinnützige Zuwendungen. Dieser Artikel kann als Weiterentwick-

40 BB1 1940 I 84 ff.

41 AS 56 S.410 ff.; Näheres bei BLUMENSTEIN I. S.3 f.

42 AS 56 S.1947 ff.

43 Vorn § 2 B. 2.

lung des Art.48 Abs.2 Krisenabgabebeschluss 1934 angesehen werden, der lediglich Wohlfahrtszuwendungen - diese allerdings nicht beschränkt auf solche an das eigene Personal - zum Abzug zulässig.

Im Unterschied zu Art.49 Abs.2 WStB enthielt der entsprechende Artikel für die natürlichen Personen - Art.22 Abs.1 lit.f WStB - unerklärlicherweise keine Abzugsmöglichkeit für zu gemeinnützigen Zwecken getätigte Zuwendungen (vgl. dazu die Kritik bei NIGGLI⁴⁴). Dieser Mangel wurde durch den BRB vom 31. Oktober 1944 behoben⁴⁵. Die zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmen ohne eigene Rechtspersönlichkeit einerseits und die juristischen Personen andererseits waren nun hinsichtlich der Abzugsmöglichkeiten gemeinnütziger Zuwendungen gleichgestellt. Nicht geregelt bzw. nicht zum Abzug zugelassen blieben gemeinnützige Zuwendungen natürlicher Personen, die weder Inhaber noch Teilhaber eines zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmens waren.

Der ganze zweite Teil des WStB (Art.139-152) war der sog. Quellenwehrsteuer gewidmet. Art.147 hielt die Möglichkeit der Rückforderung an der Quelle erhobener Wehrsteuerbeträge für jene Gläubiger fest, die nach Art.16 WStB von der Entrichtung der Steuer ganz oder teilweise befreit waren. Die Art. 139-152 wurden durch den oben erwähnten BRB vom 31. Oktober 1944 aufgehoben.

1.3. Wehropfer

Gleich wie der WStB stützte sich auch der BRB über die Erhebung eines einmaligen Wehropfers vom 19. Juli 1940 (WOB)⁴⁶ auf den BRB vom 30. April 1940 über die Massnahmen zur Tilgung der ausserordentlichen Wehraufwendungen und zur Ordnung des Finanzhaushaltes des Bundes.

⁴⁴ NIGGLI S.47.

⁴⁵ AS 60 S.704 ff.

⁴⁶ AS 56 S.1209 ff.

Das Wehropfer hatte das Vermögen der natürlichen und juristischen Personen zum Gegenstand. Ebenso legten ja bereits die beiden Kriegssteuern des ersten Weltkrieges ihr Hauptgewicht auf die Besteuerung des Vermögens. Es mag daher nicht weiter erstaunen, dass Art.12 Ziff.3 des WOB, der die Körperschaften und Anstalten für diejenigen Teile des Vermögens, die gemeinnützigen Zwecken dienten, von der Steuerpflicht befreite, den gleichen Wortlaut hatte wie Art.17 Abs.1 Ziff.3 KStB 1920.

Der Befreiungsartikel des BRB vom 30. April 1940 konnte nicht einfach, wie das in Art.16 WStB gemacht wurde, als Art.12 WOB übernommen, sondern musste dahingehend angepasst werden, dass der WOB eine reine Vermögenssteuer darstellte. Es lag daher nahe, sich auf die Regelung des KStB 1920 zurückzubesinnen⁴⁷.

Am 20. November 1942 erliess der Bundesrat einen Beschluss über die Erhebung eines neuen Wehropfers⁴⁸. Dieser enthielt allerdings keinen eigenen Befreiungsartikel, sondern verwies für die Ausnahme von der Wehropferpflicht auf den WStB⁴⁹.

2. Verrechnungssteuer

Gestützt auf Art.3 BB vom 30. August 1939 über Massnahmen zum Schutze des Landes und zur Aufrechterhaltung der Neutralität erliess der Bundesrat am 1. September 1943 einen Beschluss über die Verrechnungssteuer⁵⁰.

Diese war als Ergänzung zur Quellenwehrsteuer zu sehen. Beide Steuern waren als Quellensteuern ausgestaltet, hatten das gleiche Steuerobjekt und bezüglich der Rückerstattungsmöglichkeit durch den Bund verwies das Verrechnungssteuerrecht auf die Quellenwehrsteuer. Die Verrechnungssteuer diente der weiteren

47 Vorn § 2 B. 1.2.

48 AS 58 S.1093 ff.

49 NIGGLI S.48.

50 AS 59 S.707 ff.

Verbesserung der Bundeseinnahmen und zwar einerseits direkt durch die nicht zurückgeforderten oder verrechneten Beträge und andererseits indirekt dadurch, dass sie aufgrund ihrer besonderen Ausgestaltung als Quellensteuer beispielsweise auf Wertpapiererträgen die Steuerhinterziehung solcher Gelder eindämmte, was zur Einnahmenerhöhung der übrigen direkten Steuern führte. Der an der Quelle abgezogene Verrechnungssteuerbetrag konnte bei ordnungsgemässer Deklaration des ihm zugrundeliegenden Einkommens je nachdem zurückgefordert oder mit den Kantons- und Gemeindesteuern verrechnet werden.

Dass das Verrechnungssteuerrecht keine eigenen Befreiungsbestimmungen kennt, sondern in diesem Punkt auf den WStB verweist, leuchtet ein, da z.B. eine staats- und wehrsteuerbefreite gemeinnützige Institution kein Interesse an einer falschen Deklaration ihres Kapitals und Ertrags hat und somit in jedem Fall die ihr vom Kapitalertrag abgezogenen Verrechnungssteuerbeträge zurückfordern kann⁵¹.

Die Aufhebung der Quellenwehrsteuer hatte eine Anpassung des Verrechnungssteuerrechts zur Folge. So wurde der Steuersatz von 15 Prozent auf 25 Prozent erhöht. Bezüglich des Steuerobjektes verwies der Verrechnungssteuerbeschluss nicht mehr auf Art.141 WStB, der seinerseits auf das BG betreffend die Stempelabgabe auf Coupons, das BG über Ergänzung und Abänderung der eidgenössischen Stempelgesetzgebung usw. weiterverwies, sondern direkt auf diese Gesetze.

An der Rückerstattungsmöglichkeit der Beträge, die gemeinnützigen Institutionen von ihren Kapitalerträgen abgezogen worden waren, hatte sich nichts geändert.

51 NICGLI S.51.

3. Weitere direkte Bundesteuern

3.1. Auswandererwehrbeitrag

Nicht-Militärdienstpflichtige hatten bereits gegen Ende des letzten Jahrhunderts als Ersatz eine jährliche Geldleistung, die als direkte Steuer vom Einkommen und Vermögen ausgestaltet war, zu entrichten. Als Ausgleich für die vermehrte Dienstleistung der während des zweiten Weltkrieges Aktivdienst leistenden Schweizerbürger wurde eine neben dem Militärpflichtersatz erhobene Ersatzleistung für diejenigen Schweizer eingeführt, die sich durch Auswanderung einer allfälligen Dienstpflicht zu entziehen versuchten⁵². So entstand der BRB über die Erhebung eines Auswanderer-Wehrbeitrages vom 13. Januar 1941⁵³.

Der Auswandererwehrbeitrag wurde als einmal zu entrichtende Vermögenssteuer natürlicher Personen ausgestaltet. Der Steuersatz war progressiv und betrug maximal 12,5 Prozent. Für die Berechnung des für die Bemessung der Steuer massgebenden Vermögens mussten unentgeltliche Zuwendungen, die der Auswanderer in der Zeit zwischen dem 31. August 1931 und seiner Auswanderung gemacht hatte, zum vorhandenen Vermögen hinzugerechnet werden⁵⁴. Von diesem Grundsatz ausgenommen waren Zuwendungen zugunsten schweizerischer gemeinnütziger Institutionen⁵⁵.

Eine Ausnahme besonderer Art stellte Art.3 lit.b Auswandererwehrbeitragsbeschluss dar. Von der Entrichtung der Steuer befreit waren danach natürliche Personen, die den Nachweis erbrachten, dass sie auswanderten, um im Ausland wichtige kulturelle oder wirtschaftliche Interessen der Schweiz wahrzunehmen.

52 NIGGLI S.49.

53 AS 57 S.5 ff.

54 Art.4 BRB über die Erhebung eines Auswanderer-Wehrbeitrages vom 3. Januar 1941.

55 Art.4 BRB über die Erhebung eines Auswanderer-Wehrbeitrages vom 3. Januar 1941.

Gemäss NIGGLI⁵⁶ enthielt diese Norm in jener Zeit als einzige eine subjektive Steuerbefreiung für gemeinnützige Aufgaben verfolgende natürliche Personen. Die Wahrnehmung der erwähnten Interessen steht den gemeinnützigen Tätigkeiten zumindest sehr nahe⁵⁷.

3.2. Kriegsgewinnsteuer 1940

Sowohl im ersten als auch im zweiten Weltkrieg führte der Bundesrat als Einnahmequelle eine sogenannte Kriegsgewinnsteuer ein. Ihr Name ist allerdings etwas verwirrend. Besteuert wurden nicht etwa die mit dem Krieg in einem direkten Zusammenhang stehenden Gewinne der Unternehmen. Als Kriegsgewinn galt der Betrag, um den der Reinertrag eines Unternehmens in einem Kriegssteuerjahr höher war als der durchschnittliche Reinertrag der Vorkriegsjahre.

Der KGStB 1916 wie auch der KGStB 1940⁵⁸ sahen keine Steuerbefreiungen für gemeinnützige Institutionen vor. Zumindest zum KGStB 1940 hat dies die Praxis als echte Gesetzeslücke angesehen und in dem Sinne gefüllt, dass gemeinnützige Institutionen von der Besteuerung befreit waren⁵⁹.

Beide Kriegsgewinnsteuerbeschlüsse liessen gewisse Zuwendungen zum Abzug zu. Derjenige von 1916 gewährte in Art.7 Ziff.4 lit.b Zuwendungen für Wohlfahrtszwecke. Es war möglich, den Kriegsgewinn zum grossen Teil - im Extremfall zu 100 Prozent - Wohlfahrtszwecken zuzuwenden, um der Bezahlung der Kriegsge-

⁵⁶ NIGGLI S.50.

⁵⁷ Vgl. NIGGLI S.50; In den heute geltenden Steuererlassen existieren einige wenige Bestimmungen, die im Hinblick auf gemeinnützige Zwecke natürliche Personen bzw. deren Einkommen und Vermögen von der Steuerpflicht befreien. Z.B. beinhalten Art.16 Abs.2 GL-StG und Art.17 Abs.2 SH-StG die Möglichkeit der Befreiung wohlthätiger Zwecke dienender Teile des Einkommens und Vermögens natürlicher Personen.

⁵⁸ BRB betreffend die eidgenössische Kriegsgewinnsteuer vom 18. September 1916, AS 32 S.351 ff.; BRB über die Erhebung einer eidgenössischen Kriegsgewinnsteuer vom 12. Januar 1940, AS 56 S.45 ff.

⁵⁹ NIGGLI S.49.

winnsteuer zu entgehen. HEROLD⁶⁰ erwähnt die Geschichte eines massgebenden Beamten, der seinem Nachfolger zum sogenannten Wohlfahrtsartikel des KGStB 1940 den Rat gegeben haben soll, ein ganz besonderes Augenmerk auf die Wohlfahrtsaufwendungen zu richten, da während des ersten Weltkrieges die Wohlfahrt des eigenen Betriebes allzusehr vor diejenige des Landes gestellt worden sei.

Gemäss Art.5 Abs.3 KGStB 1940 in der Fassung vom 18. November 1941⁶¹ waren zum Abzug zugelassene Wohlfahrtszuwendungen für betriebsfremde Zwecke auf 10 Prozent des Reinertrages beschränkt. Ebenso hatten abzugsfähige Fürsorgeaufwendungen zugunsten der eigenen Arbeiter und Angestellten des Steuerpflichtigen eine Höchstgrenze.

Der Wohlfahrtsbegriff des KGStB 1940 war weiter gefasst als derjenige der Gemeinnützigkeit⁶². Als Empfänger von Zuwendungen für Wohlfahrtszwecke kamen auch gemeinnützige Institutionen⁶³ in Betracht.

3.3. Emigrantenhilfe gemäss BRB vom 18. März 1941⁶⁴

Ausländische Flüchtlinge hatten nach Massgabe ihres Vermögens einen Beitrag an die Kosten der schweizerischen Hilfsorganisationen für Emigranten zu leisten. Diese Beiträge hätte man wohl, wären sie freiwillig erfolgt, als gemeinnützige Zuwendungen bezeichnen können.

Die besondere Zwecksetzung dieses BRB - Besteuerung finanzkräftiger Flüchtlinge zum Zwecke des Unterhaltes armer Emigranten - erklärt m.E. das Fehlen von Befreiungsbestimmungen wegen Gemeinnützigkeit.

60 HEROLD S.50.

61 AS 57 S.1289.

62 Näheres bei HENGGELE S.62 und NIGGLI S.49.

63 HEROLD S.55; NIGGLI S.49.

64 AS 57 S.273 ff.

D. GELTENDE BUNDESGESETZE

1. Direkte Bundessteuer

Mit der Volksabstimmung vom 29. November 1981 wurde der BB über die Weiterführung der Finanzordnung und die Verbesserung des Bundeshaushaltes vom 19. Juni 1981⁶⁵ angenommen. Dieser BB beinhaltete unter anderem eine Verfassungsänderung gemäss der der Name "Wehrsteuer" in Art.41 ter BV in "direkte Bundessteuer" geändert werden sollte. Anschliessend an die Volksabstimmung hat der Bundesrat seinen Beschluss über die Erhebung einer Wehrsteuer vom 9. Dezember 1940 angepasst. Dieser lautet seit-her BRB über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt)⁶⁶.

An den hier interessierenden Befreiungsbestimmungen (Art.16 Ziff.3, Art.22 Abs.1 lit.f⁶⁷ und Art.49 Abs.2 WStB) hat sich nichts geändert. Sie haben noch den gleichen Wortlaut und werden zitiert als Art.16 Ziff.3, Art.22 Abs.1 lit.f und Art.49 Abs.2 BdBSt⁶⁸.

2. Verrechnungssteuer

Heute steht das BG über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965⁶⁹ und nicht mehr der BRB vom 1. September 1953 in Kraft.

Wegen des besonderen Charakters der Verrechnungssteuer enthält das Gesetz keine Steuerbefreiungsbestimmungen für juri-

65 AS 1982 S.138 ff.

66 AS 1982 S.144 ff.

67 In der Fassung vom 31. Oktober 1944, AS 60 S.704 f.

68 SR 642.11

69 SR 642.21

stische Personen mit Sitz in der Schweiz. Diese brauchen nur richtig zu deklarieren und können den vollen ihnen abgezogenen Verrechnungssteuerbetrag zurückfordern. Die Möglichkeit einer Nichtrückforderung aus Furcht vor den Folgen einer allfälligen Steuerhinterziehung ist insb. bei gemeinnützigen Institutionen nicht gegeben⁷⁰.

3. Militärpflichtersatz

Das Bundesgesetz über den Militärpflichtersatz vom 12. Juni 1959 statuiert eine direkte Steuer auf dem Reineinkommen nicht militärdienstpflichtiger Schweizerbürger. Für die Berechnung des Reineinkommens verweist Art.11 Abs.2 des Rechtsetzungsaktes auf die Vorschriften über die direkte Bundessteuer. Diese lässt gemeinnützige Spenden natürlicher Personen, die weder Inhaber noch Teilhaber eines buchführungspflichtigen Unternehmens sind, nicht zum Abzug zu.

Das Militärpflichtersatzgesetz von 1878 sah ebenfalls keine Abzugsmöglichkeit für gemeinnützige Zuwendungen natürlicher Personen vor. NIGGLI⁷¹ erwähnt dazu, dass das Militärpflichtersatzgesetz von 1878 seines besondern Charakters wegen keine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit kenne; begründet seine Meinung allerdings nicht. Diese Auffassung kann nicht geteilt werden, da es nicht einleuchtet, weshalb sich der Gedanke der Landesverteidigung nicht mit demjenigen der Steuerbefreiung von Unterstützungsleistungen an gemeinnützige Institutionen vertragen sollte. Sind es doch gerade diese Organisationen, die dem Staat Aufgaben abnehmen und ihn somit finanziell entlasten, was indirekt auch der Landesverteidigung zugute kommt.

70 NIGGLI S.51.

71 NIGGLI S.51.

E. ERGEBNIS

Die Befreiungsbestimmungen wegen Gemeinnützigkeit der einzelnen, sich zeitlich folgenden Bundesgesetze über die direkten Steuern lauten - von Einzelheiten abgesehen - genau gleich. Auch sind die Ausnahmen von der Steuerpflicht in den Erlassen immer etwa am gleichen Ort zu finden. So entspricht Art.17 Abs.1 Ziff.3 KStB 1920 dem Art.15 Ziff.3 des Krisenabgabebe schlusses und dieser dem Art.16 Ziff.3 WStB bzw. BdBSt.

In der Gesetzgebung des Bundes hat - anders als im Kanton Zürich⁷² - im Bereich der Behandlung der Gemeinnützigkeit keine eigentliche Entwicklung stattgefunden. Das liegt wohl daran, dass sich die, im Vergleich zu den kantonalen Gesetzen, jungen Bundesgesetze über die direkten Steuern an den kantonalen Vorbildern orientiert sowie deren Entwicklungsstand übernommen haben und seither, was die Befreiungsbestimmungen betrifft, keinen grundlegenden Aenderungen unterworfen waren.

Für die Begriffsbestimmung der Gemeinnützigkeit ist das ebenso nützlich, wie wenn eine bedeutende gesetzliche Entwicklung stattgefunden hätte, da es der Praxis erlaubt hat, auf Auslegungsregeln von älteren Steuergesetzen zu greifen und diese stetig weiterzubilden⁷³. Aus den laufend verfeinerten Auslegungen lassen sich wiederum Rückschlüsse auf die Entwicklung des Verständnisses der Gemeinnützigkeit ziehen.

72 Vgl. § 1 ("Recht des Kantons Zürich").

73 NIGGLI S.45.

ZWEITER TEIL
GEMEINNÜTZIGKEIT DE LEGE LATA

1. KAPITEL

STEUERRECHTLICHER GEMEINNUETZIGKEITSBEGRIFF

§ 3 VERFASSUNGSMÄSSIGKEIT

A. KOMPETENZ DER KANTONE ZUR GESETZGEBUNG IM BEREICH DES STEUERRECHTS

Hinsichtlich der Kompetenzverteilung zwischen Bund und Kantonen kennt die Bundesverfassung¹ das System der Einzelermächtigung des Bundes². Sämtliche Kompetenzen des Bundes müssen somit in der Verfassung enthalten sein, bzw. in all jenen Bereichen, in denen die BV keine Bundeskompetenz statuiert, sind die Kantone zuständig³. Aus diesem Grund kennt die Kompetenzverteilungstechnik der BV keine Lücken.

Das bedeutet grundsätzlich, dass eine in der BV enthaltene Bundeskompetenz die Zuständigkeit eines Kantons auf dem gleichen Sachgebiet ausschliesst. Von diesem Grundsatz gibt es allerdings Ausnahmen. Demgemäss beinhaltet die Bundesverfassung nicht nur die kantonale Zuständigkeit ausschliessende

¹ Art.3 BV: "Die Kantone sind souverän, soweit ihre Souveränität nicht durch die Bundesverfassung beschränkt ist, und üben als solche alle Rechte aus, welche nicht der Bundesgewalt übertragen sind."

² HAEFELIN/HALLER N.263.

³ HAEFELIN/HALLER N.262 ff; vgl. auch ZUPPINGER, Steuerrecht I S.10 u. S.31.

Bundeskompetenzen, sondern auch solche, die keinen Ausschluss der Kantone beinhalten; sog. parallele Kompetenzen^{4/5}. Ob eine solche vorliegt oder nicht, ist durch Auslegung des in Frage stehenden BV Artikels zu ermitteln. Zu den parallelen Kompetenzen gehört die Erhebung direkter Steuern durch den Bund⁶ und die Kantone⁷. Beide sind somit zur Legiferierung im Bereich der direkten Steuern befugt.

Allgemein gilt⁸: "Kantone und Gemeinden erheben direkte und indirekte Steuern, soweit der Bundesfiskus ein Steuerobjekt nicht abschliessend erfasst." Ob die erwähnte Befugnis der Kantone nach Inkrafttreten des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) zur Pflicht wird, ist fraglich, braucht hier aber nicht weiter erörtert zu werden⁹.

Sämtliche Kantone haben von der Kompetenz zur Erhebung direkter Steuern Gebrauch gemacht. Sie unterstellen grundsätzlich umfassend Vermögen und Einkommen bzw. Kapital und Ertrag der Pflichtigen einer Besteuerung und statuieren objektive und subjektive Befreiungen sowie Abzüge für Zuwendungen in den entsprechenden Steuergesetzen. So kann beispielsweise der Spender die gemeinnützigen Vergabungen vom steuerbaren Einkommen in Abzug bringen, oder gemeinnützige juristische Personen werden von der Entrichtung direkter Steuern (Staatssteuern sowie Erbschafts- und Schenkungssteuern¹⁰) befreit.

4 HAEFELIN/HALLER N.303.

5 Näheres zum Verhältnis der Bundeskompetenzen zu den kantonalen Kompetenzen bei HAEFELIN/HALLER N.295 ff.

6 Art.41 ter Abs.1 lit.c BV und Art.8 UeB BV.

7 HAEFELIN/HALLER N.304.

8 SCHUERMAN S.36.

9 Zur Ablehnung der vom Bundesrat vorgeschlagenen Formulierung von Art.1 StHG, der eine Pflicht der Kantone zur Erhebung bestimmter direkter Steuern beinhaltet vgl. ZUPPINGER/BOECKLI/LOCHER/REICH S.8.

10 Zur Unterscheidung zwischen direkten und indirekten Steuern wird hier die Theorie der Ueberwälzbarkeit angewandt. Danach gehören die Erbschafts- und Schenkungssteuern zur Gruppe der direkten Steuern (ebenso: BGE 40 I 406 ff.). Näheres bei BLUMENSTEIN, System S.131 f.

B. GRUNDSATZ DER RECHTSGLEICHHEIT

Nach herrschender Lehre müssen die öffentlichen Abgaben auf einer gesetzlichen oder verfassungsmässigen Grundlage beruhen und dürfen die Grundsätze der Verhältnismässigkeit¹¹ und Rechtsgleichheit nicht verletzen¹².

Im folgenden sind Steuerbefreiungen aus Gründen der Gemeinnützigkeit auf ihre Konformität mit dem Grundsatz der Rechtsgleichheit zu überprüfen.

Der Wortlaut des die Rechtsgleichheit garantierenden Art.4 BV¹³ ist in verschiedener Hinsicht zu eng. Erstens kommen als Rechtsträger nicht nur natürliche, sondern auch juristische Personen in Betracht^{14/15/16}. Zweitens gilt die Rechtsgleichheit in zahlreichen Fällen¹⁷ nicht im Sinne einer absoluten

11 Gemäss IMBODEN/RHINOW Nr.58 V ist die Verhältnismässigkeit als Grundprinzip des gesamten Verwaltungsrechtes anerkannt.

12 SCHUERMANN S.35.

13 Art.4 BV: "1

Alle Schweizer sind vor dem Gesetze gleich. Es gibt in der Schweiz keine Untertanenverhältnisse, keine Vorrechte des Orts, der Geburt, der Familien oder Personen.

2 Mann und Frau sind gleichberechtigt. Das Gesetz sorgt für ihre Gleichstellung, vor allem in Familie, Ausbildung und Arbeit. Mann und Frau haben Anspruch auf gleichen Lohn für gleichwertige Arbeit."

14 Näheres bei HAEFELIN/HALLER NN.1545 ff., insb. N.1565 und N.1567; zur Tragweite des Gleichheitssatzes vgl. MUELLER Jörg Paul, Soziale Grundrechte in der Verfassung, 2. erw. Aufl., Basel und Frankfurt am Main 1981, S.220-239.

15 Zur früheren Auseinandersetzung mit diesem Problem vgl. NIGGLI S.13 ff. Insb. ist eindringlich, wie anhand der Verneinung juristischer Personen als Rechtsträger von Art.4 BV das Bestehen von Steuerprivilegien gerechtfertigt wurde.

16 Zu beachten ist, dass das Verbot der rechtsungleichen Behandlung von Gewerbetreibenden nicht aus Art.4 BV fließt, sondern in Art.31 BV (Handels- und Gewerbefreiheit) enthalten ist, vgl. HAEFELIN/HALLER N.1435. M.E. ist das allerdings im Zusammenhang mit gemeinnützigen Unternehmen von nebensächlicher Bedeutung. Diese sind keine Gewerbetreibenden, da ihre besondere Zweckverfolgung die Teilnahme am wirtschaftlichen Erwerbsleben und Konkurrenzkampf grundsätzlich verunmöglicht, hinten § 4 C. 2.2.2. b. Im weiteren verlangt das Gebot der Gleichbehandlung der Gewerbetreibenden lediglich, dass polizeiliche Beschränkungen wettbewerbsneutral angelegt werden. Das bedeutet, dass ein wirtschaftlicher Teilbetrieb einer gemeinnützigen Institution - ebenso wie seine direkten Konkurrenten - z.B. einer bestehenden Bewilligungspflicht unterliegt und bezieht sich m.E. nicht auf die Problematik der Steuerbefreiung.

17 HAEFELIN/HALLER N.1568 erwähnen als Beispiel für einen Fall, in dem die BV absolute Gleichbehandlung verlangt, das gleiche Stimmrecht für alle politisch mündigen Schweizer, unabhängig von ihrem Verständnis für politische Fragen.

Gleichheit. Der Gleichheitsgedanke wird oft besser verwirklicht durch eine relative Gleichbehandlung¹⁸, was in Bezug auf das Steuerrecht bedeutet: Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit¹⁹. Diese Auslegung von Art.4 BV beschränkt den kantonalen und den Bundesgesetzgeber in zweifacher Hinsicht. Beide sind nicht frei in der Bezeichnung der Steuerpflichtigen (Grundsatz der Allgemeinheit der Steuer²⁰), d.h. können nicht nach Belieben Ausnahmen kodifizieren und haben den Umfang der Steuerlast des einzelnen nach der Gesamtheit aller Nettoeinkünfte zu richten²¹.

Allgemein heisst Rechtsgleichheit²²: "Gleiches ist nach Massgabe seiner Gleichheit gleich, Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich zu behandeln". Die dadurch dem Gesetzgeber zukommende Gestaltungsfreiheit hat das Bundesgericht durch einige Regeln konkretisiert. Jede rechtliche Unterscheidung muss durch sachliche und vernünftige Gründe²³ untermauert sein. Im weiteren hat sich die rechtliche Differenzierung an einen erheblichen tatsächlichen Unterschied zu knüpfen²⁴.

Ob die Befreiung einer gemeinnützigen Institution sachlich und vernünftig begründbar ist, und ob ein erheblicher tatsächlicher Unterschied zu nicht gemeinnützigen Institutionen besteht oder nicht, sind Wertungsfragen. Diese lassen sich aber doch durch Anlegung des Massstabes einer gewissen herrschenden Auffassung objektivieren. Vor allem aber hängt m.E. die Beantwortung obiger Fragen damit zusammen, wie eng oder weit der Begriff der Gemeinnützigkeit ausgelegt wird.

Vom Verständnis der Gemeinnützigkeit²⁵ als einer im steuerrechtlichen Allgemeininteresse liegenden und nur unter Erbrin-

18 HAEFELIN/HALLER N.1567.

19 BLUMENSTEIN, System S.136.

20 BLUMENSTEIN, System S.136; ZUPPINGER, Steuerrecht I S.34 f.

21 ZUPPINGER/BOECKLI/LOCHER/REICH S.5.

22 HAEFELIN/HALLER N.1568.

23 BGE 108 Ia 114; BGE 100 Ia 43; HAEFELIN/HALLER N.1571; HAEFLIGER, Tragweite S.62.

24 BGE 100 Ia 328; HAEFELIN/HALLER N.1572; HAEFLIGER, Tragweite S.58.

25 Hinten § 4 ("Begriffsmerkmale").

gung von Opfern möglichen Tätigkeit ausgehend, kann m.E. die Verträglichkeit der Befreiung einer diese Tätigkeit wahrnehmenden juristischen Person mit der in Art.4 BV enthaltenen Rechtsgleichheit nicht ernsthaft in Zweifel gezogen werden.

Eine gemeinnützige Institution unterstützt den Staat in seinen Tätigkeiten oder erfüllt andere förderungswerte Zwecke²⁶. Es liesse sich nicht begründen, solche Körperschaften und Anstalten durch die Besteuerung in der Wirksamkeit zu behindern²⁷.

Von der Aufgabenerfüllung her betrachtet, stellen die meisten gemeinnützigen juristischen Personen einen 'Teil des Staates' dar. Es ist daher durchaus vernünftig, wenn der Umfang der Tätigkeiten solcher Institutionen nicht durch unnötige Steuerabgaben geschmälert wird. Unnötig darum, weil das Gemeinwesen die so erlangten Steuereinnahmen - vorausgesetzt der Gesamtumfang der privilegierten Zwecke soll erhalten bleiben - wieder dafür einsetzen müsste. Das kann es durch die Entfaltung eigener Aktivitäten oder durch die Ausrichtung von Subventionen tun.

Es leuchtet darum ein, wenn gemeinnützige Organisationen von der Steuerpflicht befreit werden, d.h. die fraglichen Gelder nicht unnötig hin und her geschoben werden, sondern von Anfang an beim Verwender bleiben. Die gleichen Argumente gelten sinngemäss für die Gewährung von Abzügen für gemeinnützige Spenden.

C. STEUERPRIVILEGIEN UND STEUERBEFREIUNGEN

NIGGLI²⁸ unterscheidet zwischen Steuerprivilegien und Steu-

26 Hinten § 4 C. 2.1.2. d.

27 ZUPPINGER/BOECKLI/LOCHER/REICH S.239.

28 NIGGLI S.13 ff. Interessant ist insb. S.16, wo NIGGLI die historische Entwicklung der Steuerprivilegien aufzeigt. Es wird am Beispiel der Ritter des 16. Jahrhunderts, die anfangs anstelle der Steuerleistungen den Landesherrn unterstützten, indem sie für ihn kämpften und

erbefreiungen. Danach beinhalten die ersteren die Rechtsgleichheit verletzende und die letzteren rechtskonforme Befreiungen von der Steuerpflicht. Steuerbefreiungen können in Befreiungen im engern Sinn und Ausnahmen von der Steuerpflicht²⁹ gegliedert werden. Die Unterscheidung ist aber rein formeller Natur³⁰ und wird im weiteren vernachlässigt.

NIGGLI³¹ stellt die Forderung nach einer klaren Trennung der Begriffe Steuerprivileg und Steuerbefreiung auf, um die nach seiner Ansicht missverständliche Verwischung des dargestellten Unterschiedes zu verhindern. Ebenso missverständlich kann es m.E. sein, wenn die juristische Begriffsbildung allzu stark vom allgemeinen Sprachgebrauch abweicht. Dieser unterscheidet nicht zwischen Privileg und Befreiung, bzw. stellt sich unter einem Privileg nicht etwas grundsätzlich Rechtswidriges vor. Zu grösstmöglicher Klarheit führt der Gebrauch von Begriffen, die sich aus inhaltlich gleich wie im normalen Sprachgebrauch verwendeten Wörtern zusammensetzen.

Ich unterscheide daher zwischen (bundes)verfassungskonformen und (bundes)verfassungswidrigen Steuerbefreiungen. Wird allgemein nur von Steuerbefreiung oder Steuerprivileg gesprochen, sind die verfassungskonformen Befreiungen gemeint.

später die Steuerfreiheit behielten, ohne eine Gegenleistung zu erbringen, eindrücklich erklärt, wie eine Steuerbefreiung zu einem Steuerprivileg werden kann.

29 NIGGLI S.17: "Bei den erstern (Steuerbefreiungen im engern Sinn) wird durch das Gesetz eine Behörde ermächtigt, bestimmte Steuerobjekte von der Besteuerung zu befreien. Bei der letzteren (Ausnahme von der Steuerpflicht) entfällt die Steuerpflicht ipso iure durch die positive Norm."

30 NIGGLI S.17. Sowohl bei den Steuerbefreiungen im engern Sinn als auch bei den Ausnahmen von der Steuerpflicht hat die zuständige Behörde zu prüfen, ob der materielle Rechtsgrund, der das Entfallen des Steuerschuldverhältnisses bewirkt, vorliegt. Der Unterschied liegt einzig darin, dass bei Vorliegen des materiellen Rechtsgrundes im ersten Fall die Behörde durch einen individuell konkreten Hoheitsakt eine Institution von der Steuerpflicht zu befreien hat, während diese im zweiten Fall von Gesetzes wegen dahinfällt.

31 NIGGLI S.18.

D. AUSWIRKUNGEN AUF GESETZGEBUNG UND GESETZESANWENDUNG

Es stellt sich die Frage, was für Auswirkungen die dargestellte, verfassungskonforme Steuerbefreiung aus Gründen der Gemeinnützigkeit auf die Gesetzgebung und die Gesetzesanwendung hat.

Ob die Steuerbefreiung gemeinnütziger juristischer Personen gegen den Grundsatz der Rechtsgleichheit verstösst oder nicht, hängt von der engen oder weiten Auslegung des Begriffes der Gemeinnützigkeit ab. Liegt das Schwergewicht der Begriffsbestimmung bei den anwendenden Organen, ist nicht nur die Gefahr der Verletzung der Rechtsgleichheit gegeben, sondern auch die Problematik der Rechtsunsicherheit. Es müsste daher eigentlich die Forderung³² aufgestellt werden, dass der Gesetzgeber im Sinne einer rechtssicheren und rechtsgleichen Anwendung den Begriff der Gemeinnützigkeit klar umschreibe. Die Umschreibung müsste so eng sein, dass das verbleibende Ermessen selbst bei extensiver Betrachtung die Grenzen der Rechtsgleichheit nicht überschreiten würde.

Jüngere Gerichtsentscheide zur steuerrechtlichen Gemeinnützigkeitsproblematik sind aber eher selten³³. Daraus kann gefolgert werden, dass die aufgezeigten Gefahren heute gering sind. Ferner besitzen bei unbestimmten bzw. generellen Regelungen die anwendenden Organe auch bedeutendere Flexibilität in der Anpassung an veränderte Verhältnisse. Das ist im Zusammenhang mit der von der (veränderlichen) Volksmeinung abhängigen Begriffsbestimmung der Gemeinnützigkeit von grosser Bedeutung.

Die unterschiedlichen Gemeinnützigkeitsbegriffe einzelner Kantone können allerdings zu Diskussionen Anlass geben. Be-

³² Im Resultat gleich: NIGGLI S.22.

³³ Vgl. beispielsweise die Fülle der Gemeinnützigkeitsentscheide in ASA 1 (1931/1932) - 36 (1967/1968) und die spärliche Anzahl in ASA 37 (1968/1969) - 51 (1982/1983).

stehen bleibt daher die Forderung nach einer einheitlichen Terminologie³⁴ im interkantonalen Gebrauch, um eine über die Kantons Grenzen hinausreichende Rechtssicherheit zu gewährleisten. Dazu kann ein künftiges Steuerharmonisierungsgesetz das Nötige beitragen³⁵.

³⁴ NIGGLI S.22.

³⁵ Hinten § 13 C.

§ 4 BEGRIFFSMERKMALE

A. BETRACHTUNG EINZELNER RECHTSETZUNGSAKTE

Neben den Steuerbefreiungen für den Bund, die Kantone, die Gemeinden und unter Umständen weitere öffentlich rechtliche Körperschaften und Anstalten enthalten der BdBSt und zahlreiche kantonale Steuergesetze eine Aufzählung bestimmter Zwecke, die für juristische Personen eine Ausnahme von der Steuerpflicht begründen¹. Sämtliche Kantone² anerkennen in ihren Steuergesetzen den Gemeinnützigkeitszweck als Befreiungsgrund. Unterschiede bestehen in der Art, im Umfang und in den Voraussetzungen dieser Steuerbefreiung³ sowie im Verständnis des Begriffes der Gemeinnützigkeit.

Im folgenden soll - vorgängig einer einlässlichen Auseinandersetzung mit dem Gemeinnützigkeitsbegriff - mittels einer rein grammatikalischen Betrachtung einiger Steuergesetze ein kurzer Ueberblick über einzelne unterschiedliche Gemeinnützigkeitsbegriffe gegeben werden. Obwohl es auf die in den einzelnen Gesetzen gewählten Ausdrücke und Umschreibungen des Gemeinnützigkeitsgedankens letztlich nicht ankommt⁴, ist diese Vorgehensweise doch sinnvoll, da m.E. die Auseinandersetzung mit dem Gesetzestext Ausgangspunkt jeglicher Auslegung sein muss.

1 GEERING, VSA 8 (1927) S.287.

2 NICGLI weist auf einige wenige Ausnahmen unter den Kantonen hin, die "nur Steuererleichterungen oder überhaupt keine Spezialbehandlung" gemeinnütziger Institutionen kennen. Seit dem Jahre 1945 konnte sich daher der Befreiungsgedanke aus Gründen der Gemeinnützigkeit in den kantonalen Steuergesetzen festigen und ausweiten.

3 Hinten § 6 ("Arten von Steuerbefreiungen"), § 7 ("Voraussetzungen der Steuerbefreiung") und § 8 ("Umfang der Steuerbefreiung").

4 GEERING, VSA 8 (1927) S.287.

Der BdBSt⁵ enthält eine nicht abschliessende Aufzählung gemeinnütziger Zwecke, die beispielsweise den Unterrichtszweck mitumfasst. Im Gegensatz dazu nennt das Staatssteuergesetz des Kantons Zürich⁶ den Unterrichtszweck als selbständigen Befreiungsgrund, d.h. subsumiert ihn nicht unter die gemeinnützigen Zwecke. Aus dem Gesagten folgt, dass sich die Gemeinnützigkeitsbegriffe dieser beiden Steuererlasse nicht decken. Der zürcherische Begriff ist - insb. im Bereich des Unterrichtswesens - enger als derjenige des Bundes.

Der Kanton Freiburg sieht in der deutschen Fassung seines Staatssteuergesetzes den Ausdruck des öffentlichen Zwecks⁷ als Befreiungsgrund vor. Ein solcher der Gemeinnützigkeit ist im erwähnten Artikel dieses Rechtsetzungsaktes nicht zu finden. Die entsprechende, französisch formulierte Norm enthält für den öffentlichen Zweck den Begriff *utilité publique*^{8/9}. Öffentlicher und gemeinnütziger Zweck sind somit gemäss gesetzlicher Regelung des Kantons Freiburg kongruente Begriffe. Im Gegensatz dazu unterscheiden die meisten Kantone zwischen öffentlichen Zwecken einerseits und gemeinnützigen andererseits. Eine in etwa gleiche gesetzliche Umschreibung der steuerrechtlichen Gemeinnützigkeit ist nur in wenigen kantonalen Rechtsetzungsakten zu finden¹⁰.

Es kommt auch vor, dass in den einzelnen sektoralen Steuererlassen eines Kantons der Gemeinnützigkeitsbegriff unterschiedlich umschrieben wird. Als Beispiel sei die Regelung des Kantons Solothurn aufgezeigt. Dieser nennt in seinem Staats-

5 Art. 16 Ziff.3 BdBSt.

6 §16 lit.d ZH-StG.

7 Art.21 lit.b FR-StG.

8 *Utilité publique* wird in den meisten andern französischsprachigen Steuergesetzen an Stelle des Ausdrucks der Gemeinnützigkeit verwendet (so auch im BdBSt: Art.16 Ziff.3 AIFD). Dagegen verwenden die französischsprachigen Erlasse 'but d'intérêt publique' für die Uebersetzung des öffentlichen Zwecks(vgl. z.B. Art.82 lit.b VS-LF).

9 Zur Kritik an der Uebersetzung des Begriffes der Gemeinnützigkeit mit *utilité publique* vgl. EGGLI Kurt, Die Befreiung von der eidgenössischen Stempelabgabe wegen Gemeinnützigkeit, Beschaffung von Wohnungen zu mässigen Mietzinsen und Gewährung von Bürgschaften, ASA 51 (1982/1983) S.19ff.

10 Z.B. Art.17 Abs.1 lit.d SH-StG und §16 lit.d ZH-StG.

steuergesetz¹¹ die Schul- und Armenzwecke als Beispiele der Gemeinnützigkeit. In der ErbV¹² erscheinen die Armen- und Unterrichtsanstalten nicht als Beispiele gemeinnütziger Institutionen, sondern neben diesen als eigenständige, steuerbefreite Anstalten.

Selbst die gesetzliche Variante, die im selben Steuererlass den an verschiedenen Orten kodifizierten Gemeinnützigkeitsbegriff anders umschreibt, ist anzutreffen. So handelt das Staatssteuergesetz des Kantons Freiburg in seiner französischen Fassung an einer Stelle von utilité publique¹³ und in einem weiteren Artikel von pure utilité publique¹⁴. Im deutschen Text werden dafür die Ausdrücke öffentlicher¹⁵ und rein gemeinnütziger Zweck¹⁶ verwendet. Ähnlich das Staatssteuergesetz des Kantons Zug, das im Zusammenhang mit den zulässigen Abzügen natürlicher Personen u.a. von gemeinnützigen Zuwendungen¹⁷ spricht, während es bei den zulässigen Abzügen vom Reingewinn juristischer Personen, Zuwendungen zu ausschliesslich gemeinnützigen Zwecken¹⁸ erwähnt.

In zahlreichen Steuererlassen wird der Gemeinnützigkeitsbegriff überhaupt nicht umschrieben. Solche Erlasse enthalten weder eine beispielhafte Aufzählung gemeinnütziger Zwecke¹⁹ noch eine solche eigenständiger Befreiungsgründe, die jenen der Gemeinnützigkeit umgrenzen²⁰.

Eigentliche Legaldefinitionen des Begriffs der Gemeinnützigkeit sind nur vereinzelt anzutreffen. Diese beinhalten aber ihrerseits wieder unbestimmte Ausdrücke²¹ wie öffentliche Wohl-

11 Art.26 Abs.1 lit.d SO-StG.

12 Ziff.1 So-ErbV.

13 Art.21 lit.c FR-LIC.

14 Art.36 Abs.1 lit.m und Art.84 Abs.2 FR-LIC.

15 Art.21 lit.c und Art.36 Abs.1 lit.m FR-StG.

16 Art.84 Abs.2 FR-StG.

17 §20 Abs.1 Ziff.12 ZG-StG.

18 §38 Abs.2 Ziff.1 ZG-StG.

19 Eine beispielhafte Aufzählung enthält z.B. Art.16 Ziff.3 BdBSt.

20 Eine Aufzählung eigenständiger Befreiungsgründe enthält z.B. §16 lit.d ZH-StG.

21 Z.B. §5 BE-VAS; Art.40 Abs.1 und 2 OW-VV; §62 Abs.1 und 2 NW-VV; Ziff.26 SZ-DA.

fahrt, Allgemeinheit usw., wodurch nur wenig zur Klärung des Begriffes der Gemeinnützigkeit beigetragen wird. Die Gesetzgeber nehmen dessen nähere Umschreibung nicht selbst vor, sondern legen sie in die Hände der Praxis²². Die Verlagerung der Begriffsbestimmung von der Sphäre der Rechtsetzung in diejenige der Rechtsanwendung birgt Vor- und Nachteile in sich.

Vorteile: Je grösser das Ermessen der rechtsanwendenden Organe ist, desto flexibler wird ein Erlass in seiner Anpassung an den Einzelfall²³ und wohl auch an veränderte Verhältnisse. Alsdann ist ein nicht durch komplizierte Legaldefinitionen belastetes Gesetz kürzer und übersichtlicher, was sich meist positiv auf die Praktikabilität auswirkt.

Nachteile: Ist das Ermessen der Rechtsanwendung gross, d.h. ein Gesetz sehr allgemein gehalten, kann sich ein Betroffener aufgrund des Studiums des Rechtsetzungsaktes nur ungenügend orientieren. Sämtliche mit dem Begriff der Rechtssicherheit bezeichneten Vorteile fehlen²⁴. Um den Ausdruck der steuerrechtlichen Gemeinnützigkeit zu verstehen, muss man die von der Praxis entwickelten und an den verschiedensten Orten publizierten Erläuterungen zusammensuchen. Das beschränkt die Klarheit sowie die Verständlichkeit²⁵ eines Erlasses und wirkt sich negativ auf dessen Volksnähe aus, die m.E. von einem Steuergesetz bis zu einem gewissen Grad erwartet werden darf.

Da es nur zu einem kleinen Teil der Steuergesetze Kommentarwerke gibt und nicht sämtliche Kantone über eine gefestigte Gerichtspraxis bezüglich der Behandlung der Gemeinnützigkeit im Steuerrecht verfügen sowie auch zahlreiche nicht publizierte Urteile existieren, war es erforderlich, in der bei den kanto-

22 GEERING, VSA 8 (1927) S.288; NIGGLI S.37. Dieser vertritt die Auffassung, dass es für das positive Recht praktisch unmöglich sei, den Begriff der Gemeinnützigkeit umfassend zu formulieren.

23 Näheres bei NOLL Peter, Gesetzgebungslehre, Reinbek bei Hamburg 1973, S.57, S.264 ff.

24 Vgl. NOLL, a.a.O. S.57.

25 KARPEN Hans-Ulrich, Die Verweisung als Mittel der Gesetzgebungstechnik, Berlin 1970, S.223 zeigt den Widerspruch zwischen Kürze und Prägnanz eines Gesetzes einerseits sowie Klar-

nen Steuerämtern durchgeführten Umfrage schwergewichtig nach einer Definition des Begriffes der Gemeinnützigkeit zu forschen. Die erhaltenen - z.T. recht umfangreichen - Antworten prägen meine nachfolgenden Aeusserungen wesentlich.

B. PRAXIS DER KANTONE

1. Ueberblick

Eine über die Gesetzestexte hinausgehende Betrachtung zeigt, dass der Begriff der Gemeinnützigkeit im wesentlichen übereinstimmend verstanden wird. Das gilt ausnahmslos für das Verständnis der Gemeinnützigkeit innerhalb eines Kantons. Der unbefriedigende Umstand, dass in den einzelnen kantonalen Steuergesetzen unterschiedliche Gemeinnützigkeitsbegriffe kodifiziert sind und selbst in ein und demselben Erlass verschiedene Formulierungen der Gemeinnützigkeit angetroffen werden können, ist von der Praxis korrigiert worden. Die einzelnen, sektoralen steuerrechtlichen Gemeinnützigkeitsbegriffe eines Kantons sind identisch. So wird z.B. im Kanton Zürich der privilegierte Zweck sowohl im Zusammenhang mit den Staats- als auch den Erbschafts- und Schenkungssteuern²⁶ immer durch dieselben Begriffselemente definiert.

Unter den Kantonen existieren aber doch z.T. wesentliche Unterschiede im Verständnis der Gemeinnützigkeit. Es hat sich

heit und Verständlichkeit des Rechts andererseits anhand der Gesetzgebungstechnik der Verweisung auf.

²⁶ Gemäss ZH-VGer vom 20. April 1983 zur Erbschafts- und Schenkungssteuer, ZBl 85 (1984) S.329, ist die Gemeinnützigkeit Oberbegriff der künstlerischen und wissenschaftlichen Zwecke. Das bewirkt eine Angleichung der Gemeinnützigkeitsbegriffe der Staatssteuer einerseits und der Erbschafts- und Schenkungssteuer andererseits, da gemäss grammatikalische Auslegung von §7 Abs.1 lit.b ZH-ErbStG im Unterschied zu §16 lit.d ZH-StG die künstlerischen und wissenschaftlichen Zwecke aus der Gemeinnützigkeit ausgeklammert sind; Zum neuen Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 28. September 1986 (Inkrafttreten: 1. Januar 1987) vgl. vorn § 1 D.

kein einheitlicher, in der ganzen Schweiz zur Anwendung gelangender Begriff entwickelt, obwohl NIGGLI²⁷ bereits im Jahre 1945 festgehalten hat, dass die Praxis, unabhängig von der gesetzlichen Formulierung, die Auslegung der ausschliesslichen Gemeinnützigkeit im Sinne des WStB²⁸ anerkenne.

2. Ausschliessliche Gemeinnützigkeit

2.1. Grundsatz

Die meisten Kantone und der Bund verwenden in ihren Steuergesetzen den Ausdruck der ausschliesslichen Gemeinnützigkeit²⁹ (pure utilité publique, esclusiva utilita publica). Das Wort 'ausschliesslich' will hauptsächlich den spezifisch steuerrechtlichen Gemeinnützigkeitsbegriff qualifizieren³⁰. Das grenzt diesen gegenüber seinem Verständnis in anderen Rechtsgebieten³¹ ab. Darüber hinaus wird klar, dass die Tätigkeit einer Institution grundsätzlich nur zu gemeinnützigen und nicht zu anderen Zwecken erfolgen soll³².

Ebenso wie es keinen einheitlichen - über die Kantons Grenzen hinaus geltenden - Gemeinnützigkeitsbegriff gibt, legen die Kantone auch den Befreiungsgrund der ausschliesslichen Gemeinnützigkeit unterschiedlich aus. Nur vereinzelt orientieren sie sich umfassend für das Verständnis des Begriffes an der Auslegung der ausschliesslichen Gemeinnützigkeit im Zusammenhang mit

27 NIGGLI S.74.

28 Seit dem 1. Januar 1983 BdSt.

29 Ausnahmen: Die Kantone ZH, SO, BL, GR, AG, GE kennen den Begriff der ausschliesslichen Gemeinnützigkeit nicht. Daneben gibt es einzelne Kantone, die diesen Ausdruck nur z.T. verwenden: z.B. SH nur im ErbStG.

30 Vgl. NIGGLI S.37.

31 Hinten § 5 ("Abgrenzung von andern Begriffen").

32 NIGGLI S.37, insb. FN 66; vgl. CYGAX, StR 16 (1961) S.99. Das schliesst allerdings m.E. eine teilweise Befreiung bei gemischter Tätigkeit nicht aus, vgl. hinten § 7 B. 3.

der direkten Bundessteuer³³.

2.2. Definition

Die Auslegung der Gemeinnützigkeit ist von Kanton zu Kanton verschieden. Daher kann immer nur ein bestimmter kantonaler Gemeinnützigkeitsbegriff definiert werden.

Die mir von den kantonalen Steuerämtern mitgeteilten Umschreibungen der Gemeinnützigkeitsbegriffe zeigen allerdings, dass trotz aller Unterschiede in den Einzelheiten, ähnliche Ueberlegungen³⁴ den genannten Befreiungsgrund tragen. Danach kann gemeinnützig nur sein, was im Allgemeininteresse ist und uneigennützig erfolgt.

Im Rahmen dieses Kerngehalts stimmen der eidgenössische steuerrechtliche Gemeinnützigkeitsbegriff und die kantonalen Ausdrücke überein, wenngleich diese z.T. durch andere Wörter (Förderung der öffentlichen Wohlfahrt, Opferbringen³⁵ usw.) umschrieben werden.

Eine zwar mögliche Definition des Kerngehalts hat m.E. nur wenig Sinn, da sie wegen der in ihr notwendigerweise enthaltenen allgemeinen Begriffe den Steuerbefreiungsgrund der Gemeinnützigkeit nicht exakt erklären kann³⁶. Dafür müssen zusätzlich die einzelnen Elemente des Kerngehaltes definiert werden. Das führt in letzter Konsequenz zu einer ganzen Kette von Definitionen³⁷, die das Verständnis des Begriffes in keiner Weise erleichtern.

33 Gemäss Umfrage legen nur die Kantone UR, SZ, GL und SO ihrem kantonalen Gemeinnützigkeitsbegriff denjenigen der ausschliesslichen Gemeinnützigkeit des BdBSt zu Grunde. Am meisten mag dabei erstaunen, dass der Kanton SO, der gemäss seinem Staatssteuergesetz den Begriff der ausschliesslichen Gemeinnützigkeit gar nicht kennt, auf das Recht der direkten Bundessteuer verweist (m.E. ein Indiz dafür, dass dem Wort ausschliesslich keine allzu grosse Bedeutung zukommt).

34 Vgl. GYCAH, StR 16 (1961) S.95, der sich darauf beschränkt, die Grundzüge der Gemeinnützigkeit des Wehrsteuerrechts darzustellen; mit der Begründung: "Wer sie (die Grundzüge) kennt, wird sich auch in den kantonalen Gesetzen einigermaßen zurechtfinden."

35 Vgl. REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER N.48 ff. zu §16 ZH-StG.

36 NICGLI S.39, definiert die ausschliessliche Gemeinnützigkeit dennoch und zwar als "die Tätigkeit, die ohne Erwerbsabsicht, aus altruistischen Beweggründen und im Interesse der Allgemeinheit zu ihrer dauernden kulturellen oder wirtschaftlichen Förderung erfolgt".

37 Das mag mithin ein Grund dafür sein, dass - abgesehen von wenigen unechten Ausnahmen,

2.3. Gegenseitige Anerkennung der Begriffsauslegung

Interessant ist, dass trotz der unterschiedlichen kantonalen Gemeinnützigkeitsbegriffe einige Kantone die Frage der Gemeinnützigkeit nicht unbedingt nach dem eigenen Recht prüfen, sondern den diesbezüglichen Entscheid eines anderen Kantons grundsätzlich akzeptieren (auch ohne Vorhandensein einer entsprechenden Gegenrechtsvereinbarung), wenn sich die Frage der Besteuerung einer ausserkantonalen Institution - beispielsweise aufgrund ihres Liegenschaftenbesitzes im Kanton - stellt³⁸.

C. GEMEINNÜTZIGKEITSBEGRIFF DER DIREKTEN BUNDESSTEUER

1. Bedeutung für die kantonalen Begriffe

Vereinzelte Kantone³⁹ verweisen für ihr Verständnis der steuerrechtlichen Gemeinnützigkeit ausdrücklich auf das Bundesrecht. Es handelt sich dabei aber nicht um Verweisungen im gesetzgebungstechnischen Sinne, sondern darum, dass sich die rechtsanwendenden Behörden ausdrücklich an der Auslegung des bundessteuerrechtlichen Gemeinnützigkeitsbegriffes orientieren.

Für sämtliche Kantone vermittelt die reiche Praxis des Bundesrechts wertvolle Orientierungshilfen. Wenngleich die Entscheidungen des Bundesgerichts zur Problematik der bundessteu-

die keine umfassenden Definitionen sind, sondern lediglich eine Problemverlagerung auf andere unbestimmte Begriffe beinhalten - die Steuergesetze keine Definitionen des Gemeinnützigkeitsbegriffes enthalten.

³⁸ Gemäss Umfrage: LU, GL, ZG, BS, AR, GR.

³⁹ Vorn FN 33.

errechtlichen Gemeinnützigkeit sich nicht präjudizierend auf das kantonale Recht auswirken, haben sie doch eine wegweisende Funktion für die Begriffsbildung der Kantone⁴⁰. Das Bundesgericht kann das kantonale Recht bzw. in Anwendung kantonalen Rechts ergangene Verfügungen grundsätzlich nur im Rahmen der staatsrechtlichen Beschwerde wegen Verletzung verfassungsmässiger Rechte prüfen.

Die bundesrechtliche ausschliessliche Gemeinnützigkeit setzt eine uneigennützte im Interesse der Allgemeinheit erfolgende Tätigkeit voraus⁴¹. Der Begriff des BdBSt passt daher in den gleichen Rahmen wie die kantonalen Befreiungsgründe⁴². Im folgenden werden die Elemente des Ausdrucks der direkten Bundessteuer aufgezeigt und die jeweiligen kantonalen Abweichungen dargestellt. Diese Vorgehensweise drängt sich insb. darum auf, weil nach dem Inkrafttreten des künftigen Steuerharmonisierungsgesetzes die bisherigen kantonalen Gemeinnützigkeitsbegriffe an Bedeutung verlieren werden, während sich m.E. der heutige Begriff des BdBSt in einer bereinigten Form zum gesamtschweizerischen Geltung beanspruchenden steuerrechtlichen Gemeinnützigkeitsbegriff entwickeln wird⁴³.

2. Elemente

2.1. Allgemeininteresse

2.1.1. Wörtlicher Sinn

Als Allgemeininteresse wird bezeichnet, was nach der Mei-

40 NIGGLI S.39: "Die reiche Praxis der letzten Jahre, bedingt durch die Einführung der neuen ausserordentlichen Bundessteuern, hat das Problem der steuerrechtlichen Gemeinnützigkeit in seinen Hauptfragen aber entschieden. Was noch offen bleibt, sind meistens Ermessensfragen. Speziell das Bundesgericht hat mit seinen wertvollen Entscheidungen an dieser einheitlichen Begriffsbildung hervorragenden Anteil."

41 KAENZIG N.14 f. zu Art.16 BdBSt; MASSHARDT N.11 ff. zu Art.16 BdBSt; BGE 87 I 25 Erw.4.

42 Vorn § 4 B. 2.2.

43 Hinten § 13 ("Steuerharmonisierung").

nung der Gesamtheit des Volkes zu dessen Nutzen und Vorteil erfolgt⁴⁴. Es stellt sich nun die Frage, was unter der Meinung der Gesamtheit des Volkes zu verstehen ist.

Das Volk besteht aus einer Vielzahl von Menschen, von denen jeder seine eigenen Interessen und Bedürfnisse⁴⁵ und demzufolge seine eigenen Vorstellungen davon hat, was der Allgemeinheit nützt oder zu deren Vorteil erfolgt. Es wird daher wohl kaum je möglich sein, die Meinung der Allgemeinheit auf einen Nenner zu bringen⁴⁶. Das zwar definierbare Allgemeininteresse im wörtlichen Sinn existiert eigentlich gar nicht⁴⁷. Es lässt sich nichts finden, was darunter subsumiert werden könnte, weil die Allgemeinheit immer unterschiedliche Interessen hat und nie einer Meinung sein kann.

2.1.2. Steuerrechtlicher Sinn

a. Ueberblick

Da das Allgemeininteresse im wörtlichen Sinn nicht existiert, muss es in einem spezifisch steuerrechtlichen geschaffen werden. Danach ist unter Allgemeininteresse das zu verstehen, was ein grösserer Teil der Bevölkerung eines bestimmten Gebietes⁴⁸ (z.B. einer Gemeinde) für die Gesamtpopulation (Allgemeinheit) in dieser Region oder darüber hinaus als notwendig oder vorteilhaft erachtet.

Was unter dem sog. grösseren Teil der Bevölkerung zu verstehen ist, muss von Fall zu Fall geklärt werden. Nie kann man dabei schlechthin auf die Meinung der Mehrheit abstellen⁴⁹. Das

44 HAEFLIGER, Begriff, in Festschrift 500 Jahre Solothurn im Bund S.311; MANDACH S.30.

45 HAEFLIGER, Begriff, in Festschrift 500 Jahre Solothurn im Bund S.311.

46 MANDACH S.30.

47 HAEFLIGER, Begriff, in Festschrift 500 Jahre Solothurn im Bund S.311.

48 HAEFLIGER, Begriff, in Festschrift 500 Jahre Solothurn im Bund S.311.

49 KAENZIG, N.14 zu Art.16 BdSt, meint dazu: "Es kommt vielmehr darauf an, ob dieser Zweck von einem beachtlichen Teil der Bevölkerung gutgeheissen und von der Mehrheit als achtenswert angesehen wird."

wird insb. dann klar, wenn sich bei der Beurteilung, ob eine bestimmte Zwecksetzung im Allgemeininteresse liegt oder nicht, die Pro und Contra Vertreter in zwei, sich etwa die Waage haltende Gruppen aufgliedern.

b. Mittelbares oder unmittelbares Interesse

Nach herrschender und m.E. richtiger Auffassung⁵⁰ braucht die Allgemeinheit an der Tätigkeit einer Institution kein unmittelbares Interesse zu haben, damit diese aus steuerrechtlicher Sicht als gemeinnützig angesehen werden kann. Es genügt, wenn die Tätigkeit der Körperschaft oder Anstalt der Allgemeinheit mittelbaren Nutzen bringt bzw. in deren Interesse liegt⁵¹.

c. Destinatürkreis

Grundsätzlich muss eine unbeschränkte Zahl von Destinatären⁵² in den Genuss der Tätigkeit einer gemeinnützigen Institution kommen. Das bedeutet aber nicht, dass jedermann Destinatär zu sein braucht, sondern lediglich, dass jedermann Destinatär sein kann, sobald er die von der Institution aufgestellten sachlichen Bedingungen erfüllt. Das ergibt sich bereits aus der Tatsache, dass jede statutarische Umschreibung des Zweckes einer gemeinnützigen juristischen Person eine Begrenzung ihres Tätigkeitsgebietes bewirkt⁵³ und somit zu einer Beschränkung des Destinatürkreises führt. Würde eine solche Beschränkung als unzulässig angesehen, könnte der Zweck einer - Steuerfreiheit beanspruchenden - gemeinnützigen Institution in den Statuten

⁵⁰ Vgl. KAENZIG N.14 zu Art.16 BdBSt; HAEFLIGER, Begriff, in Festschrift 500 Jahre Solothurn im Bund S.311; NIGGLI S.99; BGE 87 I 26.

⁵¹ Vgl. GYGAX, StR 16 (1961) S.98.

⁵² Vgl. GYGAX, StR 16 (1961) S.97 f.; REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER N.53 zu §16 ZH-StG; Gemäss BVR 1985 S.434 müssen die Leistungen gemeinnütziger Körperschaften der Allgemeinheit zugute kommen; SCHMID, StR 39 (1984) S.548; WEIDMANN S.41; MEIER, ZBl 65 (1964) S.207.

⁵³ REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER N.53 zu §16 ZH-StG; NIGGLI S.99.

nicht klar umschrieben werden. Die Zweckumschreibung gehört aber zum notwendigen Inhalt der Genossenschaftsstatuten beispielsweise, ohne den der konstitutiv wirkende Handelsregistereintrag nicht erfolgen kann⁵⁴. Die Unzulässigkeit der im genannten Sinn verstandenen Beschränkung des Destinatärkreises würde daher die Gründung einer gemeinnützigen Zwecke verfolgenden Genossenschaft verunmöglichen.

Die Steuerbefreiungsnormen blieben somit toter Buchstabe, was bestimmt nicht gewollt ist, resp. wären auf die juristische Person des Vereins beschränkt⁵⁵. Bereits festgehalten worden ist, dass die Allgemeinheit kein unmittelbares Interesse an der Tätigkeit einer gemeinnützigen Institution zu haben braucht. Für die Bejahung des Allgemeininteresses genügt es daher, wenn eine nicht zum voraus bestimmte Zahl von Personen unmittelbaren Nutzen aus der Tätigkeit einer juristischen Person zieht, während die Allgemeinheit nur mittelbar daran interessiert zu sein braucht.

Das mittelbare Interesse der Allgemeinheit ist Massstab dafür, wie weit der Destinatärkreis eingeschränkt werden kann. So lange es bejaht wird, bewegt sich dieser in einer die Gemeinnützigkeit nicht ausschliessenden Grösse⁵⁶. MANDACH⁵⁷: "Jede Bestrebung, auch wenn sie sich auf die Begünstigung eines engen Personenkreises beschränkt, wird als gemeinnützig zu betrachten sein, wenn sie darauf abzielt, den Begünstigten einen Vorteil zu verschaffen, der nicht bloss ihren individuellen Bedürfnissen, sondern auch denen der Allgemeinheit entspricht." Im weiteren zeigt MANDACH⁵⁸ anhand einiger Beispiele auf, dass

⁵⁴ Art.832 Ziff.2 OR i.V.m. Art.838 Abs.1 OR und Art.940 Abs.2 OR.

⁵⁵ Mit Ausnahme der Vereine, der kirchlichen Stiftungen und der Familienstiftungen wirkt bei sämtlichen juristischen Personen der HR-Eintrag konstitutiv (Art.643 Abs.1 OR, Art.764 Abs.2 OR i.V.m. Art.643 Abs.1 OR, Art.783 Abs.1 OR). Kirchliche Stiftungen und Familienstiftungen können allerdings in der Regel keine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit beanspruchen, da ihnen der grundsätzlich offene Destinatärkreis meist fehlt.

⁵⁶ Vgl. BGE 87 I 26; vgl. HAEFLIGER, Begriff, in Festschrift 500 Jahre Solothurn im Bund S.311; vgl. GYGAX, StR 16 (1961) S.97.

⁵⁷ MANDACH S.40.

⁵⁸ MANDACH S.40.

sich die Interessen der Begünstigten nicht mit denjenigen der Allgemeinheit zu decken brauchen. Einleuchtend lässt sich das folgendermassen darstellen: Die Bekämpfung der AIDS-Krankheit nützt unmittelbar den an ihr Erkrankten. Diese erhoffen sich eine baldige Heilung. Das Interesse der Allgemeinheit hingegen richtet sich auf die Verhinderung der Ausbreitung der erwähnten Krankheit.

Die Wechselwirkung zwischen Destinatärkreis und Allgemeininteresse hat allerdings zur Folge, dass dieses bei einem sehr eng begrenzten Umfang der Begünstigten in der Regel verneint werden muss⁵⁹.

d. Fördernder Zweck

aa. Allgemeines

Die Tätigkeit einer Institution erfolgt im Allgemeininteresse, wenn ihre Zwecksetzung fördernd⁶⁰ ist. Ob ein bestimmter Zweck als fördernd gilt, bestimmt sich nach der Meinung der Bevölkerung des steuerfordernden und demzufolge auch für die Befreiung zuständigen Gemeinwesens⁶¹. Für die Befreiung einer Institution gemäss Art.16 Ziff.3 BdBSt von der

⁵⁹ Ein eng begrenzter (z.B. derjenige einer Familienstiftung; Ausnahme: In BGE 56 I 284 bejahte das BGer die Gemeinnützigkeit einer Familienstiftung, die seit über 400 Jahren bestand. Wegen des grossen Ausmasses der Zahl der Familienmitglieder genügte es im Zeitpunkt des Urteils, um Nutzniesser der Stiftung zu werden, den Familiennamen zu tragen und Schweizerbürger zu sein. Diese Ausnahme erfolgte m.E. zu recht, da wie das BGer andeutete: "Ils" (gemeint sind die Familienmitglieder) "ne sont plus unis ensembles par aucun lien ou sentiment de famille", in diesem Fall gar nicht mehr von einer Familie im eigentlichen Sinn gesprochen werden konnte, und es sich um einen offenen Destinatärkreis handelte, d.h. diese Ausnahme gar keine war) oder zum vornherein klar bestimmter Destinatärkreis (z.B. Mitglieder eines Vereins) schliesst nach herrschender Auffassung die Gemeinnützigkeit aus, da die Allgemeinheit auch mittelbar als Nutzniesserin nicht in Betracht kommt. Siehe dazu KLAUS, ZBl 22 (1921) S.196; NICGLI, S.99 ff. untersucht die zulässigen Kriterien zur Beschränkung des Destinatärkreises; BOSSHARDT, S.68; MASSHARDT N.12 zu Art.16 BdBSt; KAENZIG N.14 zu Art.16 BdBSt und insb. REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER N.53 zu Art.16 ZH-StG: "Das schliesst Fachverbände, Berufsverbände, Handelskammern, landwirtschaftliche Vereine, Industrievereine, Arbeitgeber- und Arbeitnehmerorganisationen, Familienstiftungen u.a.m. von der Steuerbefreiung aus".

⁶⁰ KAENZIG N.14 zu Art.16 BdBSt; MEIER, ZBl 65 (1964) S.206.

⁶¹ NICGLI S.118 und dort zitierte Literatur.

direkten Bundessteuer ist daher die Meinung des Schweizervolkes massgebend und für die Befreiung von der Staatssteuer die Meinung der Einwohner des entsprechenden Kantons. Die Meinung der Allgemeinheit⁶² kann nicht nur von Gemeinwesen zu Gemeinwesen unterschiedlich sein, sondern unterliegt auch einer zeitlichen Veränderung⁶³. So haben sich in den letzten Jahren die allgemeinen weltanschaulichen und politischen Prioritäten stark gewandelt⁶⁴.

Aus dem bereits Erwähnten kann geschlossen werden, dass es von diesen veränderlichen Prioritäten abhängt, ob ein Zweck als förderndswert⁶⁵ angesehen wird oder nicht. Daher ist es unmöglich, allgemeingültig zu definieren, was förderndswert heisst. Es kann immer nur im Einzelfall - mit Gültigkeit für einen bestimmten Zeitpunkt und ein Gemeinwesen - beurteilt werden, welche Zwecke förderndswert sind. Trotzdem ist es möglich, dafür einige Kriterien aufzuzeigen, da in der Praxis doch "ziemlich fest umrissene Meinungen bestehen"⁶⁶.

bb. Aufgabenbereich des Gemeinwesens

Als förderndswert können sämtliche Zwecke bezeichnet werden, deren Verfolgung das Gemeinwesen (Bund, Kanton, Gemeinde) in seiner Tätigkeit (mittelbar oder unmittelbar) unterstützt⁶⁷ und daher die öffentliche Wohlfahrt⁶⁸ oder die Allgemeinheit⁶⁹ för-

62 Meinung der Allgemeinheit im steuerrechtlichen und nicht im wörtlichen Sinn.

63 GYGAX, StR 16 (1961) S.97; vgl. Kreisschreiben, in Rechtsbuch der schweizerischen Bundessteuern II A c 7 S.2.

64 Beispiel: Noch in den sechziger Jahren wurde das private Autofahren als durchaus positiv angesehen. Es war Inbegriff von Luxus und Freiheit. Heute steht man ihm ausgesprochen kritisch gegenüber. Ob zu Recht oder zu Unrecht und aus welchen Gründen kann dahingestellt bleiben. Es interessiert hier einzig die Tatsache, dass sich in der Volksmeinung eine totale Kehrtwende vom 'beniedenen' zum schon fast 'verachteten' Autofahrer vollzogen hat.

65 Vgl. NIGGLI S.118

66 GYGAX, StR 16 (1961) S.97.

67 NIGGLI S.119; BGer vom 14.3.1962, ASA 32 (1963/1964) S.293; BOSSHARDT S.68.

68 REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER N.48 zu §16 ZH-StG; MEIER, ZBl 65 (1964) S.206; vgl. GRUBER S.43; VGer Zürich vom 8. November 1982, RB 1982 Nr.120.

69 Kreisschreiben, Rechtsbuch der schweizerischen Bundessteuern II A c 7 S.3.

dert bzw. dem Wohl der Allgemeinheit⁷⁰ dient. Dazu gehören alle von privaten Institutionen vorgenommenen Tätigkeiten, die der Staat selbst ausübt oder ausüben könnte⁷¹.

Unter Staatstätigkeiten sind nur der Ausübung durch Private offenstehende Aufgaben zu subsumieren. Nicht darunter fallen demzufolge monopolisierte Staatstätigkeiten⁷², es sei denn, das Gemeinwesen überlasse auch diese Aufgaben - mittels Konzessionserteilung - privaten Organisationen. Im weiteren sind nur Tätigkeiten gemeint, die der Staat im Sinne der "öffentlichen Zwecke"⁷³ (z.B. Unterrichtszweck) verfolgt. Auszuschliessen ist daher die Erfüllung von Aufgaben, bei denen der Staat am wirtschaftlichen Erwerbsleben teilnimmt.

cc. Andere förderungswerte Zwecke

Ob es neben den Tätigkeiten, die in den Aufgabenbereich des Staates fallen können, noch weitere gibt, die im Interesse der Allgemeinheit und daher förderungswert sind, hängt weitgehend davon ab, wie der Begriff Staatstätigkeit ausgelegt wird.

Jedenfalls genügt eine nur nützliche⁷⁴ oder ideelle Tätigkeit zur Begründung der Gemeinnützigkeit nicht⁷⁵. Darüber hinaus ist selbst eine Körperschaft oder Anstalt, die von der öffentlichen Hand Subventionen erhält, nicht zwingend gemeinnützig⁷⁶.

Notgedrungenermassen sind daher ausserhalb der Staatstätigkeit liegende, förderungswerte Zwecke eng begrenzt. Trotzdem gibt

70 GVP 73 Nr.3.

71 Vgl. REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER N.48 zu §16 ZH-StG. Hiev werden die genannten Tätigkeiten als solche, die die öffentliche Wohlfahrt fördern, bezeichnet.

72 NIGGLI S.119 lässt ausser acht, dass der Staat u.U. die Ausübung einer monopolisierten Aufgabe durch Erteilung einer Konzession privaten Institutionen übertragen kann. Inwieweit es sich in diesem Fall allerdings noch um eine gemeinnützige Tätigkeit handelt und nicht ein öffentlicher Zweck im steuerrechtlichen Sinn anzunehmen ist, siehe hinten § 5 B. 1.

73 Näheres bei NIGGLI S.119.

74 BOSSHARDT S.68.

75 REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER N.48 zu §16 ZH-StG.

76 KAENZIG N.15 zu Art.16 BdBSt.

es sie und muss es sie geben, da es der freiheitlichen Staatsauffassung, die der Eidgenossenschaft und den Kantonen zugrunde liegt, widersprechen würde, wenn der Staat jede Tätigkeit fürs allgemeine Beste zu seiner Aufgabe machen könnte⁷⁷. Eine weitere Schranke erwächst dem Staat aus dem Völkerrecht, das den sachlichen Geltungsbereich der staatlichen Rechtsordnungen gegeneinander abgrenzt⁷⁸.

dd. Beispiele⁷⁹

Aufgrund des Erwähnten kann folgende nicht abschliessende Aufzählung förderungswerter Zwecke angeführt werden: Fürsorge-, Gesundheits-, Schul-, Naturschutz-, Heimatschutz- und Umweltschutzzwecke sowie kulturelle, wohltätige, dem Energiesparen und der Eindämmung des Waldsterbens dienende Zwecke.

Eine Institution, die einen oder mehrere der genannten Zwecke wahrnimmt, kann nur Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit beanspruchen, wenn auch die übrigen Erfordernisse dazu erfüllt sind und insb. die verfolgte Aufgabe durch das zur Anwendung kommende Steuergesetz nicht aus der Gemeinnützigkeit ausgeklammert wird. So gelten z.B. gemäss §16 lit.d ZH-StG Unterrichtszwecke nicht als gemeinnützig.

77 BGr vom 14. März 1962, ASA 32 (1963/1964) S.293; Es wäre daher willkürlich, nur solche juristischen Personen als gemeinnützig zu erklären, die Aufgaben wahrnehmen, welche der Staat zu den seinen machen könnte.

78 BGr vom 14. März 1962, ASA 32 (1963/1964) S.293 f.: "So hätte der Bund oder ein schweizerischer Kanton mit Widerständen zu rechnen, wenn er in einem ausländischen Staat die Fürsorge an Personen aufnehmen müsste, die weder durch ihre Staatsangehörigkeit noch durch einen andern anerkannten Anknüpfungspunkt mit der Schweiz verbunden sind. Uebt eine private schweizerische Organisation im Ausland eine derartige Tätigkeit aus (...), so wird sie dagegen vom völkerrechtlichen Standpunkt aus nicht auf Schwierigkeiten stossen."

79 Vgl. auch REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER N.48 f. u. N.53 zu §16 ZH-StG sowie KAENZIG N.14 zu Art.16 BdBSt; hinten § 5 ("Abgrenzung von andern Begriffen").

2.2. Uneigennützigkeit

2.2.1. Opferbringen

a. Begriffsinhalt

Das zweite Element des Gemeinnützigkeitsbegriffes ist dasjenige der Uneigennützigkeit⁸⁰. Auch diese hat einen besonderen steuerrechtlichen Gehalt, der mit dem Stichwort des Opferbringens⁸¹ umschrieben wird. Es genügt nicht, dass die Gesellschafter aus der im Allgemeininteresse liegenden Tätigkeit einer Institution keinen Nutzen ziehen. Die Zweckverfolgung darf nur unter Erbringung von Opfern möglich sein.

Der Begriff des Opferbringens erklärt m.E. das Gemeinte besser als derjenige der Uneigennützigkeit. Das Wort Opferbringen zeigt, dass es nicht ausreicht, wenn die Mitglieder einer gemeinnützigen Körperschaft Leistungen unter Verzicht auf einen persönlichen Gewinn⁸² erbringen. Die Aufwendungen der Mitglieder oder Dritter müssen gemacht werden, ohne dass dafür irgendeine Gegenleistung erfolgt oder höchstens eine, die im Vergleich zur erbrachten rein symbolischen Charakter hat, bzw. "in keinem Verhältnis", wie KAENZIG⁸³ sagt, zu jener steht.

b. Absender der Opfer

Es stellt sich die Frage, wer Opfer erbringen muss. Nach

80 KAENZIG N.15 zu Art.16 BdBSt und dort zitierte Entscheide des BGer, der kantonalen VGer und Steuerrekurskommissionen.

81 REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER N.51 zu §16 ZH-StG; GRUBER N.25 zu Art.23 BE-StG; LGVE 1983 III Nr.34; WEIDMANN S.41; MUEHLEBACH/BUERGI S.113; MEIER, ZBl 65 (1964) S.207.

82 Vgl. MASSHARDT N.14 zu Art.16 BdBSt.

83 KAENZIG N.15 zu Art.16 BdBSt.

herrschender Lehre genügt es, dass solche erbracht werden. Der Absender spielt dabei keine Rolle.

Opfer können daher der Stifter einer Anstalt, die Mitglieder einer Körperschaft oder irgendwelche dritte Personen erbringen^{84/85}.

c. Arten von Opfern

aa. Finanzielle Opfer

Die Arten der Opfer stehen in einem Zusammenhang mit ihrem Absender. Ist dieser irgendeine Drittperson, besteht das Opfer in der Regel aus Geld, d.h. einer Spende, die der Absender beispielsweise anlässlich eines öffentlichen Aufrufes der gemeinnützigen Körperschaft oder Anstalt erbringt. Ist der Absender Mitglied der gemeinnützigen Körperschaft, steht die Erbringung eines Opfers in Form der unentgeltlichen Arbeitsleistung im Vordergrund.

Unter finanziellen Opfern sind sämtliche in Geld messbaren Leistungen⁸⁶ zu verstehen. Darunter fallen somit die eigentlichen Geldspenden, die Spenden, die in andern im Zahlungsverkehr üblichen Mitteln erbracht werden und die unentgeltliche Ueberlassung von Sachgütern oder Erbringung von Arbeitsleistungen⁸⁷.

bb. Andere Opfer

Opfer, die ausschliesslich persönlicher Natur sind, d.h.

84 KAENZIG N.15 zu Art.16 BdBSt; REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER N.51 zu §16 ZH-StG; BOSSHARDT, Steuerbefreiung, ZBl 58 (1957) S.410 f.; BGE 76 I 204 f.; KREISSCHREIBEN, Rechtsbuch der schweizerischen Bundessteuern II A c 7 S.4; MASSHARDT N.14 zu Art.16 BdBSt.

85 Zur Frage, ob auch das Gemeinwesen unter die Opferbringenden subsumiert werden kann, siehe hinten § 4 C. 2.2.2. c.

86 Vgl. BGer vom 19.10.1950, ASA 19 (1950/1951) S.328 ff. und BGer vom 21.12.1956, ASA 25 (1956/1957) S.358 ff.

87 KAENZIG N.15 zu Art.16 BdBSt.

nicht in Geld gemessen werden können, sind zur Beurteilung der Uneigennützigkeit m.E. nicht in die Waagschale zu werfen.

Der Begriff des finanziellen Opfers muss aber extensiv ausgelegt werden. Wie bereits erwähnt, sind darunter nicht nur eigentliche Spenden, sondern sämtliche in Geld messbaren Leistungen zu verstehen. Das leuchtet ein, da z.B. eine unentgeltliche Arbeitsleistung den Verzicht auf die marktübliche Arbeitsentschädigung⁸⁸ darstellt und daher wirtschaftlich betrachtet kein Unterschied zur Spende des empfangenen Arbeitslohnes ist.

Der so verstandene Ausdruck des finanziellen Opfers umfasst die persönlichen Leistungen im Sinne von BOSSHARDT⁸⁹ und REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER⁹⁰. Ebenso verschwindet dadurch der vordergründige Widerspruch der beiden Kommentare⁹¹ zum BdBSt.

d. Mass der Opfer

"Die uneigennützigen Leistungen müssen im Rahmen der Gesamtrechnung der gemeinnützigen Zwecke verfolgenden Körperschaft oder Anstalt ins Gewicht fallen"⁹². Dazu existieren zahlreiche Bundesgerichtsentscheide⁹³.

Auf den ersten Blick mag das etwas erstaunen, da durch das Erfordernis der erheblichen Grösse der Opfer der Rahmen ihres bisherigen Verständnisses gesprengt wird. 'Opferbringen' ist grundsätzlich etwas in der Sphäre des Absenders Begründetes und beinhaltet die Hingabe einer Leistung ohne Gegenleistung. Be-

88 Vgl. KAENZIG N.15 zu Art.16 BdBSt.

89 BOSSHARDT, Einkommens- und Vermögenssteuer S.69.

90 REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER N.51 zu §16 ZH-StG.

91 MASSHARDT N.14 zu Art.16 BdBSt lässt als uneigennützig nur finanzielle Opfer zu, ohne jedoch genauer zu erklären, was darunter verstanden werden muss, während KAENZIG N.15 zu Art.16 BdBSt als Beispiele für uneigennützige Leistungen, solche in Geld, in Arbeit usw. bezeichnet. Beide Autoren stützen sich allerdings in diesem Zusammenhang auf den Entscheid des BGer vom 19.10.1950, ASA 19 (1950/1951) S.328 ff.

92 KAENZIG N.15 zu Art.16 BdBSt; REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER N.51 zu §16 ZH-StG: "Erforderlich sind erhebliche Leistungen"; vgl. GRUBER N.25 zu Art.23 BE-StG; LU Steuerrekurskommission vom 20. November 1968, ZBl 70 (1969) S.472.

93 BGer vom 19.10.1950, ASA 19 (1950/1951) S.328; BGer vom 21.12.1956, ASA 25 (1956/1957) S.358; weitere BGE bei KAENZIG N.15 zu Art.16 BdBSt.

deutungslos ist dabei die Grösse des Opfers.

An der Tatsache, dass selbst eine sehr kleine Geldspende ein Opfer sein kann, ändert sich auch nichts: Es muss lediglich die Summe aller Opfer im Verhältnis zur Gesamtrechnung der Institution erheblich sein. Dies stellt ein zusätzliches Erfordernis der Uneigennützigkeit dar, dessen Sinn m.E. darin liegt, Missbräuche von 'Steuerbefreiungen wegen Gemeinnützigkeit beanspruchenden' Organisationen, die in irgendeiner Form am wirtschaftlichen Wettbewerb⁹⁴ teilnehmen, zu bekämpfen.

Wesentlich ist, dass die Summe der Opfer in der Oekonomie der Institution ins Gewicht fällt⁹⁵. "Richtig gesehen ist das Erfordernis des Opferbringens erfüllt, so lange die uneigennützige Spende die massgebende finanzielle Basis des Betriebes ist."⁹⁶ Der Begriff Spende ist dabei in einem weit gefassten Rahmen zu verstehen. Dazu gehören nicht nur die in Geld erfolgenden Vergabungen, sondern sämtliche geldwerten Leistungen, also auch unentgeltliche Arbeit.

Eine Institution braucht nicht regelmässig Gaben zu erhalten, damit das Element der Uneigennützigkeit erfüllt ist. Selbst eine juristische Person, die ihre Zweckerfüllung über Jahre ohne wesentliche fremde Zuschüsse aufrechterhalten kann, muss u.U. aus Gründen der Gemeinnützigkeit von der Steuerpflicht befreit werden. Dies ist - die Erfüllung der übrigen Erfordernisse vorausgesetzt - dann der Fall, wenn eine einmalige Zuwendung so gross ist, dass sie für die begünstigte In-

94 Hinten § 4 C. 2.2.2. b.

95 BGer vom 21.12.1956, ASA 25 (1956/1957) S.358 ff. (vgl. die Kritik zu diesem Entscheid bei BOSSHARDT, Steuerbefreiung, ZBl 58 (1957) S.410 f.): Das BGer hatte hier einen Fall zu beurteilen, in dem der Vorstand eines Vereins, der ein Brockenhaus betrieb, weitgehend auf eine Entschädigung verzichtete. Das Gericht lehnte eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit ab, da der Verein seine Betriebsmittel zur Hauptsache aus dem nach kaufmännischen Grundsätzen geführten Brockenhaus bezog, d.h. die Ausrichtung eines angemessenen Entgeltes an den Vorstand in der Oekonomie des Unternehmens nicht fühlbar ins Gewicht gefallen wäre. Diese Auffassung vertrat das BGer bereits in BGE 76 I 197, wo es einen Verein, der ein Kur- und Erholungsheim betrieb, von der Wehrsteuer befreite, da der Heimbetrieb nur möglich war, weil das Personal auf einen angemessenen Lohn verzichtete.

96 BOSSHARDT, Steuerbefreiung, ZBl 58 (1957) S.411.

stitution noch nach Jahren die massgebliche finanzielle Basis darstellt und die Zweckerfüllung ohne weitere Spenden ermöglicht. Sobald allerdings das durch die Zuwendung geschaffene Kapital aufgebraucht ist und die Institution ihre Aufgaben dennoch ohne weitere Zuschüsse erfüllen kann, müssen die Uneigennützigkeit und damit auch die Gemeinnützigkeit verneint werden. Das in der einmaligen Gabe begründete Opfer hat somit eine zeitlich begrenzte Nachwirkung.

Beispiel: Einem Verein, dessen Spitalbetrieb selbsttragend ist, weil durch eine ursprüngliche Vermögenswidmung bzw. die damit geschaffene Betriebseinrichtung die Zinskosten dauernd und wesentlich gesenkt werden konnten, muss Uneigennützigkeit zugewilligt werden⁹⁷. Bei Erfüllung der übrigen Voraussetzungen hat daher Steuerbefreiung aus Gründen der Gemeinnützigkeit zu erfolgen. Kann die durch die ursprüngliche Vermögenswidmung geschaffene Betriebseinrichtung im Laufe der Jahre ohne weitere Spenden erneuert werden und bleibt der Spitalbetrieb trotzdem selbsttragend, verliert der Verein den Charakter der Gemeinnützigkeit. Sobald die Erneuerung soweit fortgeschritten ist, dass die durch den noch verbleibenden Teil der ursprünglichen Betriebseinrichtung bewirkte Zinssenkung in der Oekonomie des Spitalbetriebs nicht mehr ins Gewicht fällt, wird der ursprünglich gemeinnützige Betrieb zu einem wirtschaftlichen Unternehmen.

2.2.2. Spezialfragen zum Element der Uneigennützigkeit

a. Selbsthilfe

Unter einer Selbsthilfeorganisation ist der Zusammenschluss mehrerer Personen zu verstehen, der bezweckt, in gemeinsamer

⁹⁷ RB 1955 Nr.9; Näheres zur Problematik einer einmaligen grossen Spende bei KAENZIG N.15 zu Art.16 BdBst und BOSSHARDT, Steuerbefreiung, ZBl 58 (1957) S.411 (hinten § 4 FN 126) sowie hinten § 4 C. 2.2.2. c.

Selbsthilfe - also unter persönlicher Mitwirkung des einzelnen - die wirtschaftlichen Interessen der Mitglieder zu fördern oder zu sichern⁹⁸. Solche Körperschaften sind meist in der Rechtsform der Genossenschaft organisiert. Diese Gesellschaftsform wurde vom Gesetzgeber auf die Zweckverfolgung in gemeinsamer Selbsthilfe ausgerichtet⁹⁹.

Da eine Selbsthilfekörperschaft ausschliesslich die wirtschaftliche Besserstellung der Mitglieder verfolgt, geht ihrer Tätigkeit in der Regel die Uneigennützigkeit ab¹⁰⁰. Die Mitglieder sollen ein wirtschaftliches Plus erhalten und nicht Opfer bringen. Die uneigennützigen Momente fehlen bei der Selbsthilfeorganisation¹⁰¹. Allgemein kann festgehalten werden, dass das Vorhandensein enger Beziehungen zwischen der gemeinnützigen Institution und den Destinatären die Uneigennützigkeit ausschliesst^{102/103/104}. Im weiteren ist wegen des beschränkten und nicht grundsätzlich offenen Destinatärkreises das Allgemeininteresse^{105/106} an solchen Organisationen zu verneinen.

Möglich ist allerdings, dass die Opfer von Dritten erbracht werden. Das Element der Uneigennützigkeit ist in diesem Fall erfüllt. Es handelt sich aber um keine Selbsthilfeorganisation

98 Vgl. GUHL Theo/MERZ Hans/KUMMER Max, Das Schweizerische Obligationenrecht mit Einschluss des Handels- und Wertpapierrechts, 7. bereinigte Aufl., Zürich 1980, S.736 und MEIER-HAYOZ/ FORSTMOSER § 15 N.8.

99 Die Legaldefinition der Genossenschaft (Art.828 OR) enthält das Element der Förderung oder Sicherung bestimmter wirtschaftlicher Interessen der Mitglieder in gemeinsamer Selbsthilfe.

100 KAENZIG N.15 zu Art.16 BdBSt und dort zitierte eidgenössische und kantonale Gerichtsentscheide.

101 Unter dem Gesichtspunkt der fehlenden Uneigennützigkeit einer Selbsthilfeorganisation wird die Gemeinnützigkeit verneint für gemeinnützige Wohnbaugenossenschaften, Pferdeversicherungsgenossenschaften, Berufsverbände; weitere Beispiele und entsprechende BGE bei KAENZIG N.15 zu Art.16 BdBSt.

102 Näheres bei NIGGLI S.77 ff., vgl. insb. den dort zitierten BGE 76 I 176.

103 Das gilt insb. für Familienstiftungen, denen allerdings bereits das Vorhandensein des Elementes des Allgemeininteresses abgesprochen wurde. Vorn § 4 C. 2.1.2. c. FN 59.

104 Vgl. die bei KAENZIG N.15 zu Art.16 BdBSt aufgeführten Beispiele von auf dem Gedanken der Selbsthilfe bzw. der Hilfe auf Gegenseitigkeit beruhenden Institutionen.

105 Es kann m.E. aber doch die Meinung vertreten werden, dass eine Selbsthilfeorganisation in der Rechtsform der Genossenschaft, sofern das Prinzip der offenen Tür konsequent verfolgt wird, d.h. jedermann problemlos Mitglied der Gesellschaft werden kann, der Destinatärkreis als grundsätzlich offen anzusehen ist, vgl. hinten § 14 B.

106 In den Kantonen ZH, SG und AG ist die Befreiung von Selbsthilfeorganisationen bereits aufgrund des Gesetzestextes ausgeschlossen: §16 lit.d ZH-StG, Art.17 Abs.1 lit.e SG-StG, §13 Abs.1 lit.b AG-StG.

mehr. Darüber hinaus muss auch einer solchen Körperschaft die Steuerbefreiung aus Gründen der Gemeinnützigkeit in der Regel versagt bleiben wegen Fehlens des grundsätzlich offenen Destinatärkreises¹⁰⁷.

b. Betrieb eines kaufmännischen Unternehmens bzw. wirtschaftlicher Betrieb

Ein kaufmännisches Unternehmen ist ein Handels-, Fabrikations- oder ein anderes nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe¹⁰⁸. Ein Gewerbe ist eine selbständige auf dauernden Erwerb gerichtete, wirtschaftliche Tätigkeit¹⁰⁹. Soviel zum Begriff des kaufmännischen Unternehmens, wie er im Handelsrecht verwendet wird. Im Zusammenhang mit der steuerrechtlichen Gemeinnützigkeit ist allerdings nicht auf die handelsrechtliche Definition abzustellen.

Gemeint ist hier ein nach kaufmännischer Art¹¹⁰ geführter Betrieb (wirtschaftlicher Betrieb), der darauf ausgerichtet ist, mehr Einnahmen als Ausgaben, d.h. einen Gewinn¹¹¹ zu erarbeiten, um im Wirtschaftskampf überleben zu können.

Denkbar ist nun, dass ein solches Unternehmen seine ganzen erzielten Gewinne gemeinnützigen Zwecken zuführt. Dieser Betrieb kann selbst keine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit beanspruchen, da er seine Gewinne nicht unter Erbringung von Opfern¹¹² erzielt hat, sondern durch normale Teilnahme am Wirtschaftsleben. Die derart verwendeten Gewinne können u.U.

107 Vorn § 4 C. 2.1.2. c., insb. FN 59; siehe auch hinten § 14 B. 1.1.2.

108 Art.934 Abs.1 OR; MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER § 4 NN.34 ff.

109 Art.52 Abs.3 HRV. Art.54 HRV bestimmt, dass erst bei jährlichen Mindesteinnahmen von Fr. 100'000. von einem kaufmännischen Unternehmen gesprochen werden kann.

110 KAENZIG N.15 zu Art.16 BdBSt.

111 Vgl. RB 1952 Nr.82.

112 REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER N.52 zu Art.16 ZH-StG; RB 1952 Nr.82: "Es kommt für die Beurteilung unter dem Gesichtspunkt der Gemeinnützigkeit nicht entscheidend darauf an, wie der erzielte Gewinn verwendet wird, sondern ausschlaggebend ist, in welcher Weise das Unternehmen als solches am wirtschaftlichen und sozialen Leben teilnimmt."

vom steuerbaren Ertrag in Abzug gebracht werden¹¹³.

Etwas problematischer ist die Behandlung von Körperschaften, die zwar einen Wirtschaftsbetrieb führen, aber bewusst keinen oder nur einen sehr kleinen Gewinn erzielen, um ihre angebotene Leistung den Benützern zu bescheidenen Preisen zur Verfügung stellen zu können (beispielsweise ein Betrieb von Kost- und Logierhäusern für Minderbemittelte)¹¹⁴. Eine solche Zweckverfolgung kann zwar im Allgemeininteresse sein, ist aber nicht uneigennützig, so lange sich Aufwand und Ertrag in etwa ausgleichen. Sobald allerdings dieser Ausgleich nur möglich ist, wenn jemand erhebliche Leistungen unter Verzicht auf eine Gegenleistung erbringt (z.B. verzichtet das Personal des Kosthauses auf angemessene Entlohnung, oder die Warenlieferanten verzichten auf ihre Geldforderungen, oder die Mitglieder der juristischen Person decken alljährlich aus eigener Tasche das Defizit usw.) kann - die Erfüllung der übrigen Elemente vorausgesetzt - die Körperschaft Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit beanspruchen. Die erbrachten Opfer müssen aber im Rahmen der Gesamtrechnung der Institution ins Gewicht fallen¹¹⁵.

Streng genommen handelt es sich dabei allerdings gar nicht mehr um einen wirtschaftlichen Betrieb, da ein solcher zum Ziel hat, sich mindestens selber zu erhalten. Das ist nicht der Fall, wenn der Betrieb von vorneherein z.B. nur unter Verzicht des Personals auf einen angemessenen Lohn möglich ist¹¹⁶. - Es kann m.E. höchstens von einem dem wirtschaftlichen ähnlichen Betrieb gesprochen werden.

Die Führung eines wirtschaftlichen Betriebs bleibt gemeinnützigen Institutionen grundsätzlich versagt, da dadurch das Erfordernis des Opferbringens normalerweise ausgeschlossen

¹¹³ Z.B. Art.49 Abs.2 BdBSt; ebenso die meisten Staatssteuergesetze vgl. hinten § 10 ("Gruppen") und § 11 ("Tabellarische Darstellungen").

¹¹⁴ Näheres bei KAENZIG N.15 zu Art.16 BdBSt.

¹¹⁵ Vorn § 4 C. 2.2.1. d.

¹¹⁶ Vgl. BGer vom 19. Oktober 1950, ASA 19 (1950/1951) S.331.

wird. Besondere Behandlung gebührt allerdings dem Spezialfall der wirtschaftlichen Betätigung als unumgängliche Voraussetzung zur Erreichung des im Allgemeinwohl liegenden Zweckes¹¹⁷: Ein mit Erwerbszweck geführter Teilbetrieb einer gemeinnützigen Institution steht der Steuerbefreiung nicht entgegen¹¹⁸. Gefordert werden muss aber, dass der Teilbetrieb lediglich die Funktion eines Hilfsbetriebes im Dienste der gemeinnützigen Institution hat¹¹⁹. Mit andern Worten hat die wirtschaftliche Betätigung in einem angemessenen Verhältnis zur gemeinnützigen Aufgabenerfüllung zu stehen¹²⁰. Die Summe aller Opfer muss in der Oekonomie der Institution ins Gewicht fallen, was m.E. nur möglich ist, wenn einem allfällig geführten wirtschaftlichen Betrieb untergeordnete Bedeutung zukommt.

c. Subventionen

Der Umstand, dass eine Körperschaft oder Anstalt von der öffentlichen Hand Subventionen erhält, bedeutet nicht zwingend, dass die begünstigte Institution aus Gründen der Gemeinnützigkeit steuerbefreit ist¹²¹. Insb. ist die Zweckverfolgung einer subventionierten Gesellschaft nicht unbedingt uneigennützig¹²².

Subventionierung und Steuerbefreiung sind zwei verschiedene Möglichkeiten, mit denen der Staat einzelne Organisationen unterstützen bzw. einen bestimmten Zweck¹²³ fördern kann. Es liegt kein Widerspruch darin, dass das Gemeinwesen eine Institution einerseits aus öffentlichen Mitteln unterstützt und ihr andererseits die Befreiung von der Steuerpflicht verweigert.

117 Näheres bei REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER N.52 zu Art.16 ZH-StG.

118 RB 1975 Nr.31; KAENZIG N.15 zu Art.16 BdBSt.

119 Vgl. RB 1975 Nr.31; RB 1955 Nr.12 und Nr.13.

120 REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER NN.26 und 52 zu Art.16 ZH-StG; vgl. auch RB 1984 Nr.29.

121 MASSHARDT N.15 zu Art.16 BdBSt und dort zitierte Literatur; KAENZIG N.15 zu Art.16 BdBSt und dort zitierte Gerichtsentscheide.

122 Vgl. RB 1954 Nr.10. In diesem Entscheid wurde einer subventionierten aber Selbsthilfeszwecke verfolgenden Pferdeversicherungsgenossenschaft die Steuerbefreiung verweigert.

123 RB 1954 Nr.10.

Subventionen können m.E. aber als Opfer der öffentlichen Hand angesehen werden¹²⁴. Fallen sie (u.U. zusammen mit andern Opfern) im Verhältnis zur Gesamtrechnung der unterstützten Körperschaft oder Anstalt ins Gewicht, ist diese dem Erfordernis der uneigennützigen Zweckerreichung grundsätzlich nachgekommen, und bei Erfüllung der weiteren Voraussetzungen - insb. der Verfolgung eines im Allgemeininteresse liegenden Zweckes - sollte Steuerfreiheit beansprucht werden können. Es wäre ja auch unverständlich, wenn der Staat einerseits eine ihn in seiner Aufgabenerfüllung unterstützende oder andere förderungswerte Tätigkeiten wahrnehmende Institution so massiv unterstützte, dass deren Existenz von den Subventionen abhinge, bzw. diese die massgebende finanzielle Basis bildeten und andererseits das vom Umfang her in diesem speziellen Fall weniger weit gehende, zur Unterstützung ebenfalls geeignete Mittel der Steuerbefreiung nicht anwendete. Solches dürfte in der Praxis wohl auch kaum vorkommen.

Betont werden muss allerdings die Möglichkeit der öffentlichen Hand, einem Unternehmen Subventionen zu gewähren, ohne damit die Steuerbefreiung zu präjudizieren. Von besonderer Bedeutung ist dieser Grundsatz bei einer einmaligen, staatlichen Unterstützung. So rechtfertigt beispielsweise gemäss einem Entscheid der RK Luzern¹²⁵ ein einmaliger Beitrag der Gemeinde die Steuerbefreiung nicht, wenn die Genossenschafter keine ins Gewicht fallenden Opfer erbringen. Im zu beurteilenden Einzelfall war diese Meinung sicher richtig. Allgemein muss m.E. aber auch hier gelten, dass das Erfordernis des Opferbringens erfüllt ist, so lange die Spenden die massgebliche finanzielle Basis der Institution sind und zwar auch dann, wenn die Grund-

¹²⁴ Vgl. REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER N.51 zu Art.16 ZH-StG, die unter den möglichen Opfern auch Spenden des Gemeinwesens aufführen.

¹²⁵ RK Luzern vom 20.11.1968, ES 1967/1968 Nr.9; KAENZIG N.15 zu Art.16 BdSt.

lage dafür eine einmalige grosse Zuwendung ist¹²⁶.

2.3. Kollision zwischen Allgemein- und Privatinteresse

Wie bereits festgehalten worden ist, kommt das Allgemeininteresse als Summe einer Vielzahl von sich deckenden Einzelinteressen zustande. Die Meinung des einzelnen ist das Resultat einer Abwägung seiner Bedürfnisse. So stehen dem Allgemeininteresse immer singuläre Interessen gegenüber.

Es fragt sich, wie diese beschaffen sein müssen, damit sie sich mit dem steuerrechtlichen Gemeinnützigkeitsgedanken vertragen. Unwichtig ist dabei das Verhältnis zwischen Allgemein- und Privatinteresse. Stellt die konkrete Aufgabenerfüllung einer Institution einen förderungswerten Zweck dar und kommt ein grundsätzlich offener Destinatärkreis in den Genuss der Tätigkeiten, ist das Erfordernis des Allgemeininteresses im steuerrechtlichen Sinn erfüllt und zwar unabhängig davon, wie stark die Privatinteressen ins Gewicht fallen. Eine Güterabwägung zwischen dem Allgemein- und den Privatinteressen braucht nicht durchgeführt zu werden. Dies schon deshalb nicht, weil die Privatinteressen höchstensfalls die Uneigennützigkeit hemmen. Die beiden Elemente Allgemeininteresse und Uneigennützigkeit müssen aber streng auseinandergehalten werden.

Beispiel: Das VGer Luzern hatte am 20.9.1977¹²⁷ die Steuerbefreiung eines Männerchors zu beurteilen. Dabei anerkannte es, dass die Tätigkeit des Chors eine wesentliche Bereicherung des Lebens in der Gemeinde bewirke und insb. zahlreiche öffentliche Anlässe und Veranstaltungen ohne die Darbietungen des Männer-

¹²⁶ Vgl. BOSSHARDT, Steuerbefreiung, ZBl 58 (1957) S.411, der bezüglich einer einmaligen grossen Spende an einen Verein folgendes ausführt: "Bei dieser Betrachtungsweise wird die in der Gestalt des Vereins organisierte gemeinnützige Tätigkeit jener gleichgestellt, die als Stiftung organisiert ist. Errichtet der Donator eine Stiftung, so gibt es von vornherein keine Mitglieder, von denen man Opfer erwarten könnte. Ja es gibt häufig nicht einmal einen Stiftungsrat, der ehrenamtlich tätig würde, wird doch der Stiftungsrat oft durch Testamentsvollstrecker besetzt, die Honorare zu beziehen verstehen."

¹²⁷ LGVE 1977 II Nr.14.

chors kaum denkbar wären. Das VGer billigte somit dem Chor einen grundsätzlich offenen Destinatärkreis sowie die Verfolgung eines förderungswerten Zweckes zu, d.h. sah das Erfordernis des Allgemeininteresses als erfüllt an. Die Uneigennützigkeit verneinte das Gericht allerdings, da nicht die Rede davon sein konnte, dass die Chormitglieder v.a. fremde Interessen wahrnahmen und verweigerte daher die Steuerbefreiung. Trotz vorhandener Mitgliederinteressen wurde in diesem Entscheid das Allgemeininteresse bejaht. Dies geschah m.E. zurecht, da Allgemeininteresse und Privatinteressen getrennt betrachtet werden müssen.

Im Resultat (Verweigerung der Steuerbefreiung wegen Verneinung der Uneigennützigkeit) erachte ich den erwähnten Entscheid des VGer Luzern dennoch als nicht richtig. Aus dem Sachverhalt geht hervor, dass die Interessen der Mitglieder zur Hauptsache auf die Entfaltung des eigenen Talents und Könnens sowie auf die Vervollkommnung des musikalischen Vortrags im Kollektiven ausgerichtet waren. Die Mitgliederinteressen waren somit rein ideeller Art. Dies schliesst die Uneigennützigkeit des Handelns der Aktiv- und Passivmitglieder aber keineswegs aus¹²⁸. Das VGer hätte sich m.E. zur Beurteilung der Uneigennützigkeit fragen müssen, ob Aktiv-, Passivmitglieder oder irgendwelche Drittpersonen Opfer erbringen, deren Summe die massgebliche finanzielle Basis für die Entfaltung der Tätigkeiten des Männerchors darstellen. Bei Bejahung dieser Frage wäre das Erfordernis der Uneigennützigkeit unbeschten der allenfalls vorhandenen ideellen Privatinteressen erfüllt gewesen, und die Steuerbefreiung hätte gewährt werden müssen.

Das aufgezeigte Beispiel ist aber auch aus einem weiteren Grund interessant. Ideelle Zwecke verfolgende Institutionen haben in der Regel keinen Anspruch auf Steuerbefreiung, da sie

¹²⁸ Vgl. KAENZIG N.15 zu Art.16 BdBSt; Anderer Meinung das VGer St.Gallen (GVP 1973 Nr.3): "Darüber hinaus gebracht es an der Uneigennützigkeit der Leistung aber auch dann, wenn letztere der Förderung ideeller Interessen des Zuwendenden dient."

normalerweise keine förderungswerten Aufgaben wahrnehmen und nicht über einen grundsätzlich offenen Destinatärkreis verfügen¹²⁹. Daher werden Orts-, Verkehrs-, Tierzüchter-, Sport-, Gesangsvereine, gesellige Vereine usw.¹³⁰ meist nicht von der Steuerpflicht befreit. Die Aufgabenerfüllung eines derartigen Vereins kann aber, wie das Beispiel des Männerchors zeigt, u.U. doch im Allgemeininteresse sein, und bei Erfüllung der weiteren Voraussetzungen muss Steuerbefreiung aus Gründen der Gemeinnützigkeit gewährt werden. Ob eine Tätigkeit im steuerrechtlichen Allgemeininteresse erfolgt, kann nie rein abstrakt, sondern immer nur im konkreten Einzelfall beurteilt werden.

Wie erwähnt wurde, hindern rein ideelle Privatinteressen¹³¹ m.E. eine Steuerbefreiung aus Gründen der Gemeinnützigkeit nie. Problematischer ist es, wenn die Privatinteressen wirtschaftlicher Art sind.

Das Steuerrecht erfasst Geld- oder geldwerte Bewegungen. Überall dort aber, wo eine monetäre Betrachtungsweise im Vordergrund steht, wo in irgendeiner Form Geld umgesetzt wird, sind auch finanzielle Interessen beteiligter Personen im Spiel. Wirtschaftliche oder finanzielle Interessen können haben: Destinatäre, Arbeitnehmer¹³², Mitglieder, Spender, Vertragspartner usw. der gemeinnützigen Körperschaft oder Anstalt.

Da finanzielle Privatinteressen immer vorhanden sind, müssen sie mit dem steuerrechtlichen Gemeinnützigkeitsgedanken grundsätzlich verträglich sein, soll es überhaupt aus diesem Grund abgabenbefreite Institutionen geben. Voraussetzung ist aber, dass das Element des Opferbringens bzw. der Uneigennützigkeit

¹²⁹ Vgl. hinten § 5 B. 2.

¹³⁰ Weitere Beispiele bei REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER N.49 u. N.53 zu Art.16 ZH-StG.

¹³¹ Beispiel: Die Mitglieder eines Vereins mit der Zweckverfolgung der Pflege und Förderung der Kunst, der Gegenstände von künstlerischem Wert zusammenträgt, um diese in Ausstellungen einem breiten Publikum zugänglich zu machen, haben selbst auch ein Interesse daran, die Kunstwerke bewundern zu dürfen.

¹³² BOSSHARDT, Steuerbefreiung, ZBl 58 (1957) S.411: "Das Bundesgericht hat den Verein Zürcher Brockenhaus u.a. entgegengehalten, dass in dem Betrieb zahlreiche Angestellte ihr gutes Auskommen finden. Diese Bemerkung ist nicht gerade eine Zierde des bundesgerichtlichen Urteils. Erwartet das Bundesgericht, dass die gemeinnützigen Institutionen ihren Angestellten Hungerlöhne bezahlen?"

erfüllt ist. Andernfalls muss das Vorliegen eines gemeinnützigen Zweckes verneint werden. So können Steuerbefreiung beanspruchende Institutionen beispielsweise keine Erwerbszwecke verfolgen oder Spender nicht zum wirtschaftlich interessierten Personenkreis gehören (eine Leistung darf nicht im Hinblick auf eine Gegenleistung erbracht werden¹³³).

Einleuchtend lässt sich das Gemeinte am Beispiel einer Körperschaft zeigen, die die Förderung der Wissenschaft bezweckt¹³⁴. Uneigennützigkeit muss verneint werden, wenn z.B. Unternehmen ein sie betreffendes Forschungsprojekt gemeinsam von einer durch sie geschaffenen Institution ausführen lassen. Umgekehrt ist das für Grundlagenforschung betreibende Körperschaften und Anstalten zu beurteilen, deren Ergebnisse für das öffentliche Gemeinwesen (z.B. dessen Schulen) unmittelbar, für die Unternehmen allenfalls mittelbar von Nutzen sind.

D. KANTONALE BEGRIFFE

Einen besonders engen steuerrechtlichen Gemeinnützigkeitsbegriff hat der Kanton Zürich geschaffen. Es kommen zwar keine neuen allgemeinen Begriffselemente hinzu, doch wirken die in §16 lit.d ZH-StG aufgeführten speziellen Befreiungsgründe einengend. So kann nicht gemeinnützig sein, was öffentlichen Zwecken, Kultuszwecken oder Unterrichtszwecken dient¹³⁵. Positiv zeichnet sich der zürcherische Gemeinnützigkeitsbegriff durch die Elemente Förderung der öffentlichen Wohlfahrt, Opfer-

¹³³ Kreisschreiben, Rechtsbuch der schweizerischen Bundessteuern II A c 7 S.4 und dort aufgeführte Beispiele.

¹³⁴ Näheres bei KAENZIG N.15 zu Art.16 BdBSt.

¹³⁵ REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER N.46 zu §16 ZH-StG; Der in §16 lit.d ZH-StG festgelegte Ausschluss von Erwerbs- und Selbsthilfeszwecken ergibt sich bereits als Merkmal des Begriffs der Gemeinnützigkeit, erlangt aber selbständige Bedeutung im Zusammenhang mit der teilweisen Steuerbefreiung, vgl. hinten § 7 B. 3.

bringen und offener Destinatärkreis aus¹³⁶.

Gemäss der Verordnung vom 1. Dezember 1964 über die Ausnahmen von der Steuerpflicht¹³⁷ ist Gemeinnützigkeit im Sinne des bernischen Staatssteuergesetzes gegeben, wenn die Leistungen solcher Körperschaften der Allgemeinheit zugute kommen und uneigennützig, d.h. unter völliger Ausschaltung der persönlichen Interessen der Beteiligten, das Wohl dritter Personen fördern. Nach ständiger Praxis wird Gemeinnützigkeit dort angenommen, wo der Erwerbs- und Selbsthilfefzweck fehlt und zur Förderung der allgemeinen Wohlfahrt erhebliche eigene Opfer gebracht werden¹³⁸. Was den Begriff der steuerrechtlichen Gemeinnützigkeit anbelangt, stimmt das kantonalbernerische Recht mit dem Bundesrecht (BdBSt) überein¹³⁹.

Auch der Kanton Luzern orientiert sich zur Bestimmung seines steuerrechtlichen Gemeinnützigkeitsbegriffes an den erwähnten Elementen. Die Gemeinnützigkeit setzt einerseits die Verfolgung eines im Allgemeininteresse liegenden Zweckes voraus, andererseits muss die Tätigkeit in uneigennütziger Weise unter Erbringung erheblicher Opfer entfaltet werden¹⁴⁰.

Zum 'st.gallischen Gemeinnützigkeitsbegriff' gehört, dass der Dienst an der Allgemeinheit im Mittelpunkt steht, kein nur beschränkter Personenkreis begünstigt wird, selbstloses Verhalten vorhanden ist und Opfer erbracht werden¹⁴¹. Als gemeinnützig gelten namentlich religiöse, kulturelle und wohltätige Zwecke¹⁴².

Der Gemeinnützigkeitsbegriff des aargauischen Steuerrechts orientiert sich weitgehend an demjenigen des zürcherischen und

136 REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER NN.48-53 zu §16 ZH-StG; BOSSHARDT, Einkommens- und Vermögenssteuer S.68 ff.; Die weiteren Erfordernisse (gegenwärtiger gemeinnütziger Dienst, dauernde gemeinnützige Bindung) werden in § 7 ("Voraussetzungen der Steuerbefreiung") behandelt.

137 §5 Abs.3 BE-VAST

138 GRUBER N.25 zu Art.23 BE-StG.

139 Vgl. RK Bern vom 20. Dezember 1946, M 45 (1947) S.79 ff.

140 LGVE 1977 II Nr.14.

141 Auskunft des kantonalen Steueramtes; vgl. auch CVP 73 Nr.3 und WEIDMANN S.41.

142 Art.17 Abs.1 lit.e SG-StG.

kann durch folgende Kriterien¹⁴³ begrenzt werden: Förderung einer im Allgemeininteresse liegenden Aufgabe, offener Destinatärkreis und Uneigennützigkeit bzw. Opferbringen. Nicht gemeinnützig sind juristische Personen, die sich öffentlichen, kirchlichen, wohltätigen oder Unterrichtszwecken widmen. Die Ausklammerung der Wohltätigkeit bedeutet gegenüber den Gemeinnützigkeitsbegriffen der andern Kantone, insbesondere auch desjenigen des Kantons Zürich eine Einengung.

143 MUEHLEBACH/BUERGI S.113; MEIER, ZBl 65 (1964) S.206 f.

§ 5 ABGRENZUNG VON ANDERN BEGRIFFEN

A. ANDERE GEMEINNÜETZIGKEITSBEGRIFFE

Der Begriff der Gemeinnützigkeit im Verständnis des Steuerrechts ist von sämtlichen gleich oder ähnlich lautenden Ausdrücken insb. solchen anderer Rechtsgebiete unabhängig¹. Neben dem steuerrechtlichen Gemeinnützigkeitsbegriff existieren beispielsweise derjenige des allgemeinen Sprachgebrauchs und der Gemeinnützigkeitsbegriff des Schweizerischen Gesellschaftsrechts.

Nach dem allgemeinen Sprachgebrauch handelt gemeinnützig, "wer zum Wohle der Gesamtheit wirksam ist"², bzw. wer "im Interesse der Allgemeinheit unter Ausschluss von Eigennutz"³ Tätigkeiten entfaltet. Im Vergleich zum allgemeinen Sprachgebrauch ist der steuerrechtliche Gemeinnützigkeitsbegriff enger.

In beiden Ausdrücken sind die grundlegenden Elemente des Allgemeininteresses und der Uneigennützigkeit enthalten. Die Unterschiede werden erst anlässlich einer Auslegung der einzelnen Erfordernisse ersichtlich.

Nicht schlechthin alles, was irgendwie der Allgemeinheit nützt, ist im steuerrechtlichen Allgemeininteresse. Dieses ist erfüllt, wenn die Institution einen förderungswerten Zweck zugunsten eines offenen Destinatärkreises verfolgt⁴. Das Element

1 NIGGLI S.43 f.; vgl. BGE 34 I 15 ff.

2 Mandach S.23.

3 REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER N.45 zu §16 ZH-StG.

4 Vorn § 4 C. 2.1.

der Uneigennützigkeit ist im Sinne des Steuerrechts insofern qualifiziert, als es zur Verfolgung des gemeinnützigen Zweckes die Erbringung von Opfern verlangt⁵. Der Ausschluss von Eigennutz genügt nicht. - Ferner enthalten zahlreiche Steuergesetze neben demjenigen der Gemeinnützigkeit noch weitere Befreiungsgründe. Diese wirken bezüglich der Gemeinnützigkeit dann begriffsbestimmend, wenn sie - wären sie nicht als eigenständige Begriffe genannt - von demjenigen der Gemeinnützigkeit mitumfasst würden.

Auch das Gesellschaftsrecht kennt den Begriff der Gemeinnützigkeit. Er kommt allerdings nur einmal vor und zwar in Art. 913 Abs.4 OR, der die Verteilung des nach Auflösung und Liquidation einer Genossenschaft verbleibenden Ueberschusses regelt und folgendermassen lautet: "Enthalten die Statuten keine Vorschriften über die Verteilung unter die Genossenschafter, so muss der Liquidationsüberschuss zu genossenschaftlichen Zwecken oder zur Förderung gemeinnütziger Bestrebungen verwendet werden." Das Genossenschaftsrecht geht bei der Auslegung des Begriffes der Gemeinnützigkeit vom allgemeinen Sprachgebrauch aus⁶. Der gesellschaftsrechtliche Gemeinnützigkeitsbegriff umfasst daher alle Tätigkeiten, die im Allgemeininteresse sind und uneigennützig erfolgen. Diese beiden Kriterien erfüllt grundsätzlich jede weder schädliche noch widerrechtliche Tätigkeit.

Der Begriff der Gemeinnützigkeit wird im Gesellschaftsrecht weiter ausgelegt als im Steuerrecht. Ein umgangssprachliches Synonym des sich an denjenigen des allgemeinen Sprachgebrauchs anlehnenen gesellschaftsrechtlichen Gemeinnützigkeitsbegriffes ist das Wort "sozial"⁷.

5 Vorn § 4 C. 2.2.; BOSSHARDT, Steuerbefreiung, ZBl 58 (1957) S.410f.

6 BEHR S.44.

7 Der grosse Duden, Bd.8, Mannheim 1972, S.280.

B. WEITERE STEUERBEFREIUNGSGRÜNDE

1. Öffentlicher Zweck

Zahlreiche Steuergesetze kennen den Befreiungsgrund des öffentlichen Zwecks⁸ für privatrechtliche Körperschaften und Anstalten. Damit trägt das Steuerrecht dem Umstand Rechnung, dass auch privatrechtliche juristische Personen öffentliche Interessen wahrnehmen können⁹.

Öffentlich im Sinne des Steuerrechts sind diejenigen Aufgaben, die in das ordentliche Tätigkeitsgebiet eines Gemeinwesens fallen¹⁰. Zu den öffentlichen Zwecken gehören beispielsweise die Versorgung der Bevölkerung mit Wasser¹¹, Elektrizität und ferner das Unterhalten öffentlicher Verkehrsmittel¹² usw. Ausschlaggebend für die Bestimmung der öffentlichen Zwecke ist in erster Linie das kantonale Recht, darüber hinaus aber auch die geltende Volksauffassung¹³.

Die Verfolgung öffentlicher Zwecke führt nur bei Fehlen von Erwerbs- und Selbsthilfeszwecken¹⁴ zur Steuerbefreiung. Gleich wie bei den steuerbefreiten gemeinnützigen Institutionen verhindert nicht jede Erwerbstätigkeit die Ausnahme von der Steuerpflicht. Erst wenn die Erwerbstätigkeit zum Erwerbszweck wird¹⁵, d.h. gegenüber andern Zwecken vorherrscht, wird die Steuerbefreiung verunmöglicht.

8 Z.B. §16 lit.d ZH-StG; Art.17 Abs.1 lit.e SG-StG; §13 Abs.1 lit.b AG-StG.

9 Vgl. REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER N.32 zu §16 ZH-StG und BEHR S.131.

10 KAENZIG N.9 zu Art.16 BdBSt.

11 BVR 1985 S.57.

12 Weitere Beispiele bei KAENZIG N.9 zu Art.16 BdBSt.; REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER N.33 zu §16 ZH-StG; MUEHLEBACH/BUERGI S.115.

13 KAENZIG N.9 zu Art.16 BdBSt.; BCer vom 30.10.1942, ASA 11 (1942/1943) S.347.

14 RB 1955 Nr.1; MUEHLEBACH/BUERGI S.115; REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER N.34 zu §16 ZH-StG; WEIDMANN S.41.

15 Vgl. NICOLI S.83; RB 1955 Nr.12.

Die beiden Begriffe öffentlicher- und gemeinnütziger Zweck sind sehr ähnlich. Ein erster Unterschied liegt im Element der Uneigennützigkeit. Der öffentliche Zweck enthält das Opferbringen nicht als Voraussetzung¹⁶. Die Uebertragung der Aufgaben ist der zweite Unterschied. Einer öffentliche Zwecke verfolgenden privaten Institution müssen die Aufgaben vom Gemeinwesen übertragen worden sein¹⁷, während eine gemeinnützige Körperschaft oder Anstalt ihren Wirkungsbereich frei wählen kann¹⁸. Dadurch werden öffentliche- und gemeinnützige Zwecke klar voneinander abgegrenzt¹⁹. Dieser Grundsatz konnte sich in der Praxis allerdings nicht vollumfänglich durchsetzen²⁰.

2. Ideeller Zweck

Vereinzelte ist in den Steuergesetzen der Befreiungsgrund des idealen bzw. ideellen²¹ Zweckes²² anzutreffen²³. Z.T. ist diese Ausnahme von der Steuerpflicht juristischer Personen beschränkt auf die Gesellschaftsform des Vereins²⁴, der gemäss gesetzgeberischer Vorstellung zur Verfolgung nichtwirtschaftlicher, d.h. idealer Zwecke konzipiert ist²⁵.

Jedenfalls können Vereine, die sich idealen Aufgaben widmen, nur dann von der Steuerpflicht befreit werden, wenn eine entsprechende gesetzliche Grundlage existiert²⁶. Unrichtig ist die

16 RB 1955 Nr.1.

17 KAENZIG N.9 zu Art.16 BdBSt; REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER N.34 zu §16 ZH-StG; MUEHLEBACH/BUERGI S.115.

18 Die freie Wahl steht der Institution natürlich nur im Rahmen der gemeinnützigen Zwecke zu.

19 REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER N.34 zu §16 ZH-StG.

20 REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER N.34 zu §16 ZH-StG; MUEHLEBACH/BUERGI S.115.

21 Der grosse Duden, Bd.7, Mannheim 1963, S.281. Danach ist das Wort ideell eine rein deutsche Neubildung zu ideal.

22 Z.B. §26 Abs.1 lit.e So-StG; §16 Abs.1 lit.d. BL-StG.

23 NICGLI S.43, bezeichnet den idealen Zweck - soweit er zu einer Ausnahme von der Steuerpflicht führt - als Steuerbefreiungsgrund sui generis.

24 Z.B. §26 Abs.1 lit.e SO-StG.

25 Art.60 ZGB; MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER §16 N.2.

26 BGE 103 Ia 242 verlangt für Ausnahmen von der allgemeinen Steuerpflicht eine Grundlage in einem formellen Gesetz.

Annahme, nichtwirtschaftliche²⁷ Zwecke verfolgende Vereine²⁸ seien in jedem Fall aus Gründen der Gemeinnützigkeit steuerbefreit. Leider ist diese falsche Auffassung stark verbreitet²⁹.

Die Unterschiede zwischen den Begriffen ideal und gemeinnützig sind v.a. im Element des Allgemeininteresses begründet und weniger in demjenigen der Uneigennützigkeit³⁰. Die meisten Vereine werden dadurch getragen, dass ihre Mitglieder oder ein Teil davon (z.B. der Vorstand) neben den gewöhnlichen Jahresbeiträgen erhebliche finanzielle oder personelle Leistungen erbringen, ohne dafür eine angemessene Entschädigung zu erhalten. Solche Vereine 'leben' von den Opfern ihrer Mitglieder. Letztlich werden die Opfer aber einzig um der Vereinssache willen³¹ erbracht. Dies korrt schlussendlich den Mitgliedern zugute und dient nicht dem Wohl Dritter³². Der Destinatärkreis ist nicht grundsätzlich offen, sondern auf die Vereinsmitglieder beschränkt und der verfolgte Zweck meist nicht förderungswert, womit ein Element des steuerrechtlichen Gemeinnützigkeitsbegriffes, das Allgemeininteresse³³, nicht erfüllt ist.

3. Wohltätigkeit

Genäss NIGGLI³⁴ lässt sich der Begriff der Wohltätigkeit mit

27 Zur entgegen dem klaren Wortlaut des Gesetzes (Art.60 Abs.1 ZGB) vom BGer anerkannten Zulässigkeit wirtschaftliche Zwecke verfolgender Vereine vgl. MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER § 4 NN.24 ff.

28 BGer vom 3.November 1984, ZBl 86 (1985) S.181 f. Danach verstösst die Besteuerung eines Vereins weder gegen Art.4 BV noch gegen die in Art.56 BV enthaltene Vereinsfreiheit. Diese schützt ideelle Zusammenschlüsse, wozu insbesondere die Gründung eines Vereins sowie die eigentliche Vereinstätigkeit, d.h. vor allem die Durchführung von Mitgliederversammlungen gehören. Zur Entfaltung der Vereinstätigkeit gehört nach Meinung des BGer auch die Erhebung von Mitgliederbeiträgen, nicht aber die Besteuerung des Ertrages nach deren Abzug.

29 GYCA, StR 16 (1961) S.99.

30 GEERING, VSA 8 (1927) S.297, erwähnt, dass "sich ideelle von gemeinnützigen Unternehmungen und Einrichtungen insofern nicht grundsätzlich unterscheiden, als sie wie diese in der Regel auf Opfer beruhen".

31 GYCA, StR 16 (1961) S.99.

32 GYCA, StR 16 (1961) S.99.

33 Vorn § 4 C. 2.1.

34 NIGGLI S.40.

einigen Vorbehalten unter denjenigen der Gemeinnützigkeit subsumieren. Die beiden Begriffe sind miteinander verwandt³⁵. Abgesehen von zwei Ausnahmen enthalten sie dieselben Elemente³⁶.

Danach ist bei der Wohltätigkeit der Destinatärkreis weitergehend beschränkt als bei der Gemeinnützigkeit. Wohltätig handelt eine Institution, die Schwache und Bedürftige unterstützt³⁷, während eine gemeinnützige Körperschaft oder Anstalt einen weiter gefassten Personenkreis als Destinatäre haben kann. Der zweite Unterschied ist, dass eine wohltätige Institution eine enger begrenzte Zweckbestimmung aufweist. Diese besteht in der Hilfeleistung an Notleidende³⁸.

Wie bereits erwähnt³⁹, sind Grösse des Destinatärkreises und Zweck voneinander abhängig: je spezieller der Zweck, desto kleiner der Destinatärkreis. Ist dieser grundsätzlich offen und der Zweck fördernd, muss das Allgemeininteresse bejaht werden⁴⁰.

Da der Ausdruck Wohltätigkeit das Element der Uneigennützigkeit⁴¹ (Opfer bringen⁴²) beinhaltet, hängt es für die Beantwortung der Frage, ob der wohltätige Zweck eine Teilmenge des gemeinnützigen darstellt (das Erfordernis des grundsätzlich offenen Destinatärkreises vorausgesetzt), davon ab, ob die Hilfeleistung an Notleidende als fördernd anzusehen ist. Das muss n.E. bejaht werden. Daher ist jede wohltätige Institution auch gemeinnützig⁴³, nicht aber jede gemeinnützige Organisation zwingend wohltätig. Die Ausdrücke charitativ oder karitativ und

35 HAEFLIGER, Begriff, in 500 Jahre Solothurn im Bund S.307.

36 NIGGLI S.41.

37 HAEFLIGER, Begriff, in 500 Jahre Solothurn im Bund S.309.

38 NIGGLI S.41.

39 Vorn § 4 C. 2.1.2. c.

40 Vorn § 4 C. 2.1.2. c und d.

41 NIGGLI S.41; HAEFLIGER, Begriff, in 500 Jahre Solothurn im Bund S.310.

42 MEIER, ZBl 65 (1964) S.208.

43 Gleicher Meinung: MASSHARDT N.13 zu Art.16 BdBSt; WEIDMANN S.41; GEERING, VSA 8 (1927) S.295, bezeichnet die Wohltätigkeit als Gemeinnützigkeit im engeren Sinn.

wohlthätig sind Synonyme⁴⁴.

Anhand des Wohlthätigkeitsbegriffes machen sich weitgehende Unterschiede der kantonalen Gemeinnützigkeitsbegriffe bemerkbar. So steht der Ausdruck der Wohlthätigkeit im aargauischen Aktiensteuerrecht⁴⁵ neben demjenigen der Gemeinnützigkeit, d.h. die wohlthätigen Zwecke werden aus den gemeinnützigen ausgeklammert. Dagegen nennt das st.gallische Staatssteuergesetz⁴⁶ den wohlthätigen Zweck als Beispiel eines gemeinnützigen.

Das Staatssteuergesetz des Kantons Luzern versteht unter einem gemeinnützigen Zweck u.a. die Fürsorge für Arme und Kranke⁴⁷. Damit sind die die Wohlthätigkeit definierenden Handlungen, welche den wirtschaftlich oder physisch Hilfebedürftigen Vorteile bringen, vom gemeinnützigen Zweck miterfasst.

Nach der zürcherischen Steuerpraxis ist die sogenannte charitative Institution in gemeinnütziger Weise tätig⁴⁸. Die Gemeinnützigkeit umschliesst somit auch den Begriff der Wohlthätigkeit. Ebenso unterscheidet das Berner Recht nicht zwischen gemeinnützigen und wohlthätigen Zwecken. Es stimmt mit dem Bundesrecht überein⁴⁹, welches bei der Verfolgung wohlthätiger Aufgaben die Gemeinnützigkeit als gegeben annimmt⁵⁰. Art.16 Ziff.3 BdBSt nennt insbesondere die Fürsorge für Arme und Kranke als Beispiele gemeinnütziger Zwecke, was der Regelung des Luzerner Rechtes entspricht. Im weiteren kann daher auf das bereits Gesagte verwiesen werden.

44 Der grosse Duden, Bd.7, Mannheim 1963, S.281. In diesem Sinn verwendet von: MASSHARDT Ziff.13 zu Art.16 BdBSt; HAEFLIGER, Begriff, in 500 Jahre Solothurn im Bund S.310.

45 §8 Abs.1 AG-ASTG i.V.m. §13 Abs.1 lit.b AG-StG; MUEHLEBACH/BUERGI S.114; MEIER, ZBl 65 (1964) S.208 f.

46 Art.17 Abs.1 lit.e SG-StG; WEIDMANN S.41; GVP 1973 Nr.3.

47 §12 Abs.1 Ziff.5 LU-StG.

48 ZUPPINGER/SCHAERRER/FESSLER/REICH N.124 zu §25 ZH-StG.

49 M 45 (1947) S.80.

50 MASSHARDT N.13 zu Art.16 BdBSt.

2. KAPITEL

GEWINNUEZIGKEIT ALS STEUERBEFREIUNGSGRUND

§ 6 ARTEN VON STEUERBEFREIUNGEN

A. ALLGEMEINES

Im Steuerrecht wird zwischen subjektiven und objektiven Steuerbefreiungen unterschieden. Bei den ersteren müssen die Befreiungsvoraussetzungen in der Person des Steuersubjektes und bei den letzteren im Steuerobjekt erfüllt sein¹. Zur Behandlung kommen in diesem Paragraphen aber neben den erwähnten Steuerbefreiungen auch die sogenannten Abzüge für gemeinnützige Zuwendungen. Dabei handelt es sich um steuerfrei bleibende Teilbeträge eines an sich steuerbaren Objektes².

Ausnahmen von der allgemeinen Steuerpflicht bedürfen immer der Grundlage in einem formellen Gesetz³.

1 Näheres bei ZUPPINGER, Steuerrecht II S.36.

2 HOEHN § 9 N.17.

3 BGE 103 Ia 243; BGE 101 Ia 242. Gemäss IMBODEN/RHINOW Nr.113 B II a hat der Gesetzgeber den Kreis der Abgabepflichtigen, den Gegenstand der Abgabe und deren Bemessung zu ordnen.

B. SUBJEKTIVE STEUERBEFREIUNG

1. Begriff

Steuersubjekt ist der "Träger der sämtlichen Verpflichtungen, die aus dem Steuerrechtsverhältnis als Schuldverhältnis und Veranlagungsverhältnis entspringen, sowie der Befugnisse, welche damit verbunden sind"⁴. Steuersubjekte⁵ sind daher sämtliche steuerpflichtigen natürlichen und juristischen Personen.

Eine subjektive Steuerbefreiung bzw. eine Ausnahme von der subjektiven Steuerpflicht ist gegeben, wenn ein an sich Pflichtiger infolge einer besonderen Gesetzesvorschrift von der Steuer befreit ist⁶. Subjektive Befreiungen können sowohl umfassend als auch teilweise gewährt werden. Die teilweise, subjektive Steuerbefreiung wird auch quotenmässige Befreiung genannt. Beispiele: Eine umfassende subjektive Steuerbefreiung liegt vor, wenn eine gemeinnützige juristische Person vollständig von der Ertrags- und Kapitalsteuerpflicht befreit ist. Dagegen handelt es sich um eine teilweise subjektive (quotenmässige) Befreiung, wenn eine Institution z.B. nur für die Hälfte des Ertrags und Kapitals steuerbefreit ist. Dies ist nicht zu verwechseln mit der objektiven Befreiung, bei der einzelne Steuerobjekte von der Besteuerung ausgenommen werden⁷.

2. Juristische Personen

In den Genuss subjektiver Steuerbefreiungen aus Gründen der

4 BLUMENSTEIN, System S.43.

5 Näheres zum Begriff des Steuersubjekts bei HOEHN § 8 N.1 f.

6 HOEHN § 8 N.10.

7 Hinten § 6 B.

Gemeinnützigkeit können nur juristische Personen kommen. Die Befreiung natürlicher Personen aus den genannten Gründen sehen die geltenden Gesetze nicht vor, obwohl auch diese Möglichkeit denkbar wäre und bereits im BRB über die Erhebung eines Auswanderer-Wehrbeitrages vom 13. Januar 1941⁸ enthalten war.

C. OBJEKTIVE STEUERBEFREIUNG

1. Begriff

Im Wirtschaftsleben existieren zahlreiche in Geld messbaren Sachverhalte. Diese bilden den Ausgangspunkt einer Steuererhebung. Sie stellen aber nicht nur die äussere Veranlassung der Besteuerung dar, sondern darüber hinaus auch deren gegenständliche Grundlage und werden daher als Steuerobjekte bezeichnet⁹.

Die einzelnen in einem Rechtsetzungsakt kodifizierten Steuern nennt man Steuerarten. Es gibt Einkommens- und Vermögenssteuern, Ertrags- und Kapitalsteuern, Beteiligungs- und Grundstücksgewinnsteuern usw. Ob ein Sachverhalt zu einer Besteuerung führt, ist in den Gesetzen der einzelnen Gemeinwesen unterschiedlich geregelt. Der Kanton St.Gallen kennt beispielsweise die Besteuerung des sog. Beteiligungsgewinnes¹⁰, während der Kanton Zürich Kapitalgewinne auf beweglichem Privatvermögen¹¹ nicht besteuert.

⁸ Vonn § 2 C. 3.1.

⁹ BLUMENSTEIN, System S.129.

¹⁰ Art.3 lit.a, Art.23, Art.34 ff. SG-StG. Ein Beteiligungsgewinn liegt beispielsweise vor, wenn ein Aktienpaket, das mindestens 20 Prozent des einbezahlten Grundkapitals der entsprechenden Gesellschaft ausmacht und sich im Privatvermögen des Veräusserers befindet, verkauft wird und dabei ein Gewinn resultiert.

¹¹ Privatvermögen steht im Gegensatz zu Geschäftsvermögen und nicht etwa zu öffentlichem Vermögen.

Aus dem Erwähnten folgt, dass eine objektive Steuerbefreiung bzw. eine Ausnahme von der objektiven Steuerpflicht vorliegt, wenn ein bestimmter Sachverhalt, der an sich zum Steuerobjekt gehört, von der Steuerpflicht ausgenommen ist¹². Beispiel: In den meisten Staatssteuergesetzen wird der grundsätzlich zum Steuerobjekt Einkommen gehörende Militärsold den steuerfreien Einkünften zugeordnet¹³.

2. Juristische Personen

Im Zusammenhang mit der steuerrechtlichen Behandlung der Gemeinnützigkeit kommen hauptsächlich juristische Personen in den Genuss objektiver Steuerbefreiungen. So sind Einkommen und Vermögen einer juristischen Person, soweit sie ausschliesslich gemeinnützigen Zwecken dienen¹⁴, von der direkten Bundessteuer befreit. Die Befreiung des Einkommens und Vermögens natürlicher Personen aus Gründen der Gemeinnützigkeit sehen die geltenden Gesetze - abgesehen von einigen wenigen Ausnahmen¹⁵ - nicht vor.

Ferner werden in der Regel auf Vermögensanfällen und Zuwendungen an gemeinnützige Institutionen von den Kantonen keine Erbschafts- und Schenkungssteuern erhoben¹⁶.

D. ZUWENDUNGEN

Abzüge für gemeinnützige Zuwendungen sind steuerfrei blei-

12 Näheres bei HOEHN § 9 N.17.

13 Vgl. z.B. §24 lit.f ZH-StG.

14 Art.16 Ziff.3 BdBSt.

15 Z.B. Art.16 Abs.2 GL-StG und Art.17 Abs.2 SH-StG beinhalten die Möglichkeit der Befreiung der wohltätigen Zwecken dienenden Teile des Einkommens und Vermögens einer natürlichen Person.

16 Hinten § 6 E. 2., insb. FN 45; Eine Befreiung von den Erbschafts- und Schenkungssteuern kann allerdings auch subjektiver Natur sein, vgl. hinten § 6 E. 2., insb. FN 44; vgl. auch hinten § 7 D. 3.2., insb. die Behandlung von Spenden an ausserkantonale Institutionen.

bende Teilbeträge eines an sich steuerbaren Objektes und stellen nicht etwa Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht dar¹⁷.

Spenden natürlicher Personen an eine gemeinnützige Zwecke verfolgende Institution gehören zur Gruppe der sozialpolitischen Abzüge¹⁸. Einige Gesetze bezeichnen diese Vergabungen als freiwillige Spenden¹⁹ oder freiwillige Zuwendungen²⁰. Spenden juristischer Personen werden den geschäftsmässig begründeten Aufwendungen zugeordnet²¹.

Zu betonen ist, dass der Spender einer gemeinnützigen Zuwendung grundsätzlich²² sowohl eine natürliche als auch eine juristische Person sein kann.

E. GESETZLICHE REGELUNGEN

1. Direkte Bundessteuer und Staatssteuern

Was für eine Befreiungsart ein Rechtsetzungsakt statuiert, und ob die teilweise Steuerbefreiung zulässig ist, muss durch Auslegung des jeweiligen Gesetzestextes ermittelt werden²³. Die

17 HOEHN § 9 N.17; NIGGLI S.24 ordnet dagegen die Abzüge den objektiven Steuerbefreiungen zu.

18 ZUPPINGER, direkte Steuern S.33 ff., erwähnt im Zusammenhang mit dem Einkommen natürlicher Personen die Gruppe der Abzüge, die als Gewinnungskosten bezeichnet werden können, diejenige Gruppe, die dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entspringt, die Gruppe der sozialpolitischen Abzüge und die Sozialabzüge.

19 Lu VV §30 Ziff.8.

20 Art.38 Abs.3 OW-StG.

21 Vgl. z.B. §54 lit.c BL-StG; Dies bedeutet allerdings nicht, dass Spenden juristischer Personen nur abzugsfähig sind, wenn die Vergabungen aus geschäftlichen Gründen erfolgen, d.h. eigentliche Geschäftskosten darstellen, vgl. hinten § 7 C. 2.2., insb. FN 74 und die Spendenregelung des Kantons Luzern.

22 Ausnahmen siehe hinten § 6 E. 1.

23 NIGGLI, S.24: "Statuiert ein Gesetz eine teilweise Steuerbefreiung, so ist zu untersuchen, ob das subjektive oder das objektive Moment überwiegt". Dieser lässt dabei ausser acht, dass bereits die Feststellung der gesetzlichen Statuierung einer teilweisen Steuerbefreiung ein Auslegungsergebnis ist.

Bedeutung der Unterscheidung zwischen objektiven und subjektiven Befreiungen darf aber m.E. nicht überbewertet werden, da das Endresultat beider Befreiungsarten dasselbe ist. Unterschiede können sich ergeben bezüglich der Ausscheidung und Sicherstellung gemeinnütziger Gelder²⁴ und des Verfahrens²⁵ der Befreiung.

Der BdBSt²⁶ und die meisten Staatssteuergesetze räumen gemeinnützigen Körperschaften und Anstalten ausschliesslich objektive Steuerbefreiungen ein. Insb. die Kantone Bern, Luzern und St.Gallen gewähren juristischen Personen für ausschliesslich gemeinnützigen Zwecken dienendes Vermögen und Einkommen bzw. Kapital und Ertrag Steuerbefreiung²⁷. Daneben ist in Kanton St.Gallen auch die subjektive Steuerbefreiung einer ausschliesslich gemeinnützige Zwecke verfolgenden juristischen Person möglich²⁸.

Eine besondere Regelung liegt im Kanton Zürich vor. Gemäss dem Gesetzeswortlaut²⁹ ist einzig eine vollumfängliche subjektive Befreiung juristischer Personen zulässig. Im Zürcher Steuergesetz von 1917 war dagegen die Möglichkeit der teilweisen Befreiung noch aufgeführt³⁰. BOSSHARDT³¹ hält in seinem Buch von 1952 über die neue Zürcher Einkommens- und Vermögenssteuer fest, dass im neuen Gesetz³² die teilweise Steuerbefreiung zwar nicht mehr ausdrücklich vorgesehen sei, das Merkmal der Ausschliesslichkeit aber keine Gesetzesaufnahme gefunden habe und schliesst daraus, dass die bisherige Praxis beibehalten werde. Die zürcherische Rechtsprechung lässt heute

24 Hinten § 7 B. 3. Bereits hier sei auf das Bestehen einer besonderen Problematik bezüglich der Sicherstellung gemeinnütziger Gelder im Zusammenhang mit einer quotenmässigen Befreiung hingewiesen.

25 Hinten § 7 B. 4.

26 Vgl. MASSHARDT N.2 zu Art.16 BdBSt.

27 Art.23 Abs.1 Ziff.9 BE-StG; §12 Abs.1 Ziff.5 Lu-StG; Art.17 Abs.1 lit.e SG-StG i.V.m. Art.4 Abs.1 SG-VV.

28 Art.17 Abs.1 lit.e SG-StG.

29 §16 lit.d. ZH-StG.

30 Vorn § 1 C. 1.2.

31 BOSSHARDT, S.70.

32 Gemeint ist das Zürcher Steuergesetz vom 8. Juli 1951, das heute noch in Kraft ist.

noch teilweise Steuerbefreiungen zu; wobei diese objektiv oder nach Quoten (wohl in Anlehnung an das Gesetz von 1917³³) gewährt werden können. Das entscheidet sich nach den Umständen des Einzelfalles³⁴. Voraussetzung einer teilweisen Steuerbefreiung ist aber auf jeden Fall, dass die gemeinnützige Zwecksetzung im Rahmen des Gesamtzweckes der Institution nicht nur untergeordnete Bedeutung³⁵ hat.

Der Wortlaut des aargauischen Staatssteuergesetzes³⁶ deutet ebenfalls auf den Ausschluss einer teilweisen Steuerbefreiung hin. Deren Zulässigkeit wird allerdings von der Praxis bejaht, die sich dabei weitgehend an der Auslegung des zürcherischen Rechtes orientiert³⁷ und sowohl eine objektive als auch eine quotenmässige Befreiung³⁸ zulässt.

M.E. ist es in diesem Fall unbedeutend, dass die aargauische Praxis nicht zum heute geltenden Staatsteuergesetz entwickelt worden ist. §13 Abs.1 lit.b des geltenden Gesetzes³⁹ lautet genau gleich wie §22 Abs.1. lit.b des Gesetzes⁴⁰ vom 17. Mai 1966. Die Befreiungsbestimmung gemeinnütziger Institutionen ist aus dem alten Erlass übernommen worden. Demzufolge kann für die Auslegung auf die bisherige Praxis abgestellt werden. Dies gilt auch für die Ausnahmen von der Steuerpflicht des Aktiensteuergesetzes⁴¹, das auf die Bestimmungen⁴² über die Steuerbefreiung des Staatssteuergesetzes verweist.

33 Das Steuergesetz von 1917 sah sowohl eine teilweise subjektive Steuerbefreiung juristischer Personen in §3 als auch eine teilweise objektive Befreiung in §31 Abs.2 vor. KLAUS, ZBl 22 (1921) S.194 f.

34 REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERER N.22 zu §16 Zh-StG; RB 1955 Nr.15.

35 RB 1955 Nr.15.

36 §13 Abs.1 lit.b. AG-StG.

37 In ihrem Entscheid vom 9. März 1973 (AGVE 1973, S.313 ff.) verweist die aargauische kantonale Steuerrekurskommission auf den Entscheid der Zürcher Oberrekurskommission vom 2. Juni 1955 (FN 30 und FN 31) und REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERER, N.22 zu §16.

38 MUEHLEBACH/BUERGI, S.117, erwähnen als Beispiel für eine quotenmässige Befreiung eine Parkhaus AG, die im Masse des Umfangs der Beteiligung des Gemeinwesens am Aktienkapital der Gesellschaft von der Steuer befreit worden ist.

39 AG-StG.

40 Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern und über den direkten Finanzausgleich unter den Einwohnergemeinden vom 17. Mai 1966.

41 §8 Abs.1 AG-AStG.

42 §13 AG-StG.

Die Abzugsmöglichkeit von Zuwendungen ist sowohl im BdBSt wie in den Staatssteuergesetzen - mit Ausnahme derjenigen der Luzerner Gruppe - kodifiziert, wenngleich zwischen den Abzugsmöglichkeiten natürlicher Personen der Bundesgruppe einerseits und der Zürchergruppe andererseits gewisse Unterschiede bestehen. Ebenso ist der Umfang⁴³ der Abzugsfähigkeit von Zuwendungen in den einzelnen Steuergesetzen nicht gleich ausgestaltet.

2. Erbschafts- und Schenkungssteuern

Sämtliche Kantone, die Vermögensübergänge von Todes wegen oder schenkungshalber oder den gesamten Nachlass besteuern, haben in den entsprechenden Gesetzen Sonderregeln für die Behandlung gemeinnütziger Zuwendungen geschaffen. Mit Ausnahme des Kantons Solothurn sehen alle Kantone Steuerbefreiungen vor. Diese können sowohl subjektiver als auch objektiver Natur sein.

Subjektive Befreiungen bzw. die Ausnahme gemeinnütziger Institutionen von der Steuerpflicht kennen die Kantone Bern und Aargau⁴⁴. Objektive Befreiungen, d.h. die Steuerbefreiungen gemeinnütziger Zuwendungen (von Todes wegen oder schenkungshalber), kennen die Kantone Zürich, Luzern und St.Gallen⁴⁵.

⁴³ Hinten § 8 ("Umfang der Steuerbefreiung").

⁴⁴ Art.6 Abs.1 Ziff.5 BE-ErbStG; §13 Abs.1 lit.b AG-StG.

⁴⁵ §7 Abs.1 lit.d ZH-ErbStG (§10 Abs.1 lit.e des neuen Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 28. September 1986 - Inkrafttreten: 1. Januar 1987 - enthält eine subjektive Befreiung); §11 Abs.1 lit.a LU-ErbStG; Art.155 lit.b SG-StG.

§ 7 VORAUSSETZUNGEN DER STEUERBEFREIUNG

A. ALLGEMEINES

Es gilt zwischen der steuerlichen Behandlung gemeinnütziger Zuwendungen beim Spender sowie beim Empfänger einerseits und der Befreiung von Körperschaften und Anstalten, bzw. ihres gemeinnützig verwendeten Vermögens und Einkommens (Kapital und Ertrag) andererseits zu unterscheiden.

Beiden Varianten gemeinsam ist die zentrale Bedeutung des Begriffes der steuerrechtlichen Gemeinnützigkeit. Sind dessen Elemente¹ nicht erfüllt, erübrigt sich die weitere Prüfung der Voraussetzungen einer Steuerbefreiung aus Gründen der Gemeinnützigkeit.

B. KOERPERSCHAFTEN UND ANSTALTEN

1. Subjekt der Steuerbefreiung

Das Subjekt der Steuerbefreiung ist nicht zu verwechseln mit dem Begriff der subjektiven Steuerbefreiung. Es interessiert hier einzig, was unter Körperschaften und Anstalten, die in den Genuss einer Steuerbefreiung für ihr Vermögen und Einkommen gelangen können, verstanden wird. Bedeutungslos ist dabei, ob

¹ Vorn § 4 ("Begriffsmerkmale").

die Steuerbefreiung subjektiv oder objektiv² ausgestaltet ist.

Körperschaften und Anstalten im Sinne des BdBSt³ sind sämtliche juristischen Personen des Privatrechts (Vereine, Stiftungen, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften, Genossenschaften und die privatrechtlich organisierten Körperschaften des kantonalen Rechts gemäss Art.59 ZGB)⁴.

Nach KAENZIG und MASSHARDT⁵ fallen darunter auch die öffentlich-rechtlichen Körperschaften und Anstalten, soweit sie gemeinnützigen Zwecken dienen. Gleicher Meinung ist die Eidgenössische Steuerverwaltung⁶, die die kantonalen 'Wehrsteuerverwaltungen' anweist, in jedem Fall zu prüfen, ob das Vermögen einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft oder Anstalt ausschliesslich gemeinnützigen Zwecken im Sinne von Art.16 Ziff.3 WStB⁷ diene, wenn eine Befreiung nicht gemäss Art.16 Ziff.2 WStB (Verfolgung öffentlicher Zwecke) eintreten könne. Eine andere Ansicht hat das Bundesgericht in mehreren Entscheiden⁸ vertreten. Danach gewährt Art.16 Ziff.3 BdBSt nur den nicht öffentlich-rechtlichen Körperschaften und Anstalten Steuerbefreiung⁹.

Da sämtliche Gründe, die für die Befreiung einer gemeinnützigen Aufgaben wahrnehmenden juristischen Person sprechen, ein-

2 Zu den Begriffen subjektive und objektive Steuerbefreiung siehe vorn § 6 ("Arten von Steuerbefreiungen").

3 Art.16 Ziff.3 BdBSt.

4 KAENZIG N.12 zu Art.16 BdBSt; MASSHARDT N.8 zu Art.16 BdBSt.

5 Vorn Fn 4.

6 Kreisschreiben, Rechtsbuch der schweizerischen Bundessteuern II A c 7 S.1.

7 Seit dem 1. Januar 1983 BdBSt.

8 BGer vom 19.10.1950, ASA 19 (1950/1951) S.328 ff., insb. S.330; BGer vom 10.7.1951, ASA 20 (1951/1952) S.247; BGer vom 21.12.1956, ASA 25 (1956/1957) S.358 ff., insb. S.360. Zu betonen ist allerdings, dass sich das BGer in diesen Entscheiden nie mit dem Problem der Steuerbefreiung einer öffentlichen-rechtlichen Anstalt aus Gründen der Gemeinnützigkeit zu befassen hatte. Zu beurteilen waren immer privatrechtliche Körperschaften. Das BGer beginnt in den obgenannten Entscheiden seine Erwägungen mit der Floskel, dass Art.16 Ziff.3 WStB nicht öffentlich-rechtlichen Körperschaften Steuerbefreiung gewähre.

9 Näheres zu dieser Problematik im Zusammenhang mit dem BG über die Stempelabgaben vom Oktober 1917 bei GEERING, VSA 8 (1927) S.295: "Gemeinnützigkeit kommt der Natur der Sache nach nur bei den übrigen privaten Korporationen, Stiftungen und Anstalten in Frage. Nur bei ihnen ist die Ueberprüfung notwendig, ob eine Bevorzugung in der steuerlichen Behandlung gegenüber andern Privaten angezeigt und innerlich gerechtfertigt ist."

zig und allein Ausfluss der spezifischen Zweckverfolgung sind und unbeachtlich ist, ob die juristische Person dem öffentlichen oder dem privaten Recht angehört, müssen m.E. unter die übrigen Körperschaften und Anstalten¹⁰ auch solche des öffentlichen Rechts subsumiert werden können¹¹. Im weiteren sind öffentlich-rechtliche Körperschaften und Anstalten, die öffentliche Zwecke verfolgen, von der Entrichtung der direkten Bundessteuer befreit¹². Die Unterscheidung der Begriffe öffentlicher und gemeinnütziger Zweck ist schwierig¹³, d.h. diese sind nicht durch eine klare Trennungslinie voneinander abgegrenzt. Um daher sachlich unbegründete Steuerbefreiungslücken im Bereich gemeinnützige Zwecke verfolgender öffentlich-rechtlicher Körperschaften zu vermeiden, muss Art.16 Ziff.3 BdBSt entsprechend extensiv ausgelegt werden.

Zu unterschiedlichen Resultaten führen diese gegensätzlichen Auffassungen allerdings nur hinsichtlich der Vermögenssteuerbefreiung gemeinnütziger öffentlich-rechtlicher Körperschaften und Anstalten, da ihr Einkommen ohnehin gemäss Art.51 Abs.1 lit.b BdBSt e contrario nicht besteuert wird.

Eine klare Regelung hat der Kanton Bern¹⁴. Er sieht bereits im Gesetzeswortlaut die Befreiungsmöglichkeit öffentlich-rechtlicher und privatrechtlicher Körperschaften und Anstalten vor.

Zu Diskussionen kann die Regelung des Kantons Zürich¹⁵ führen, die in diesem Punkt derjenigen des BdBSt ähnlich ist. Befreit sind danach allgemein juristische Personen, die gemeinnützige Zwecke verfolgen. Ähnliche Formulierungen kennen die Staatssteuergesetze der Kantone AG und SG. Gemäss REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER¹⁶ können "die Meliorations-, Was-

10 Art.16 Ziff.3 BdBSt.

11 Die in diesem Abschnitt vertretene Meinung gilt sinngemäss auch für die Staatssteuergesetze.

12 Art.16 Ziff.2 BdBSt.

13 Vorn § 5 B. 1.

14 Art.23 Abs.1 Ziff.9 BE-StG.

15 §16 lit.d ZH-StG.

16 REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER N.15 zu §16 ZH-StG.

erversorgungs- und die andern bürgerlichen Korporationen des öffentlichen Rechts" allenfalls aufgrund von §16 lit.d ZH-StG von den ordentlichen Staats- und Gemeindesteuern befreit werden. Wenngleich die genannten Korporationen öffentliche Zwecke¹⁷ verfolgen, wird aus dem Ausgeführten doch klar, dass die in §16 lit.d ZH-StG erwähnten juristischen Personen auch öffentlich-rechtliche Körperschaften umfassen. Soweit für sie neben der Verfolgung öffentlicher überhaupt Platz für gemeinnützige Zwecke bleibt, kann Steuerbefreiung aus diesem Grund beansprucht werden.

§12 Abs.1 Ziff.5 LU-StG befreit Körperschaften, Anstalten und Stiftungen. Da im Privatrecht nur die Stiftung als Anstalt bezeichnet wird und hier beide Begriffe nebeneinander stehen, kann m.E. gefolgert werden, dass mit Anstalten diejenigen des öffentlichen Rechts gemeint sind. Im weiteren verweist die luzernische Steuerrekurskommission¹⁸ in einem andern Zusammenhang bei der Auslegung des Begriffes Körperschaften im Sinne von §12 Abs.1 Ziff.5 Lu-StG auf die "Lehre und Rechtsprechung zum ähnlich lautenden Art.16 Ziff.3 WStB".

2. Gemeinnützige Tätigkeit

2.1. Mittelbare oder unmittelbare Verwendung gemeinnütziger Gelder

Unterschiedliche Meinungen werden darüber vertreten, ob als Voraussetzung der Steuerbefreiung aus Gemeinnützigkeitsgründen die unmittelbare Verwendung der Einkünfte und des Vermögens einer Institution zum begünstigten Zweck zu gelten habe oder, ob eine mittelbare Verwendung genüge. Zumindest lassen die verwen-

17 REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER N.35 zu §16 ZH-StG.

18 RK Luzern vom 20. November 1968, ES 1967/1968 Nr.9.

deten Formulierungen einzelner Autoren auf das Vorhandensein gegensätzlicher Auffassungen in diesem Punkt schliessen.

MASSHARDT¹⁹: "Eine Institution kann nur dann Anspruch auf Steuerfreiheit erheben, wenn ihre Mittel tatsächlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken zugeführt werden; die mittelbare Verwendung derselben genügt nicht." Anders dagegen KAENZIG²⁰ und für das kantonale Recht z.B. das VGer Luzern²¹. Danach genügt die mittelbare gemeinnützige Verwendung des Einkommens und Vermögens zur Gewährung der Steuerfreiheit. Somit reicht aus, dass ein Vermögen durch seinen Ertrag dem Zweck der Gemeinnützigkeit dient²².

M.E. müssen sowohl unmittelbar als auch mittelbar dem privilegierten Zweck dienende Gelder von der Steuerpflicht ausgenommen sein. Gemeinnützige Institutionen werden grundsätzlich auf unbestimmte Dauer errichtet und sind daher, wollen sie ihre Aufgaben dauernd erfüllen, auf einen ausgewogenen Finanzhaushalt angewiesen. Das bedingt in der Regel, dass Kapitalanlagen erfolgen, die nur durch ihren Ertrag dem besonderen Zweck dienen. Da die Allgemeinheit an der dauernden Aufgabenerfüllung der befreiten Institution interessiert ist, müssen auch die mittelbar gemeinnützigen Zwecken dienenden Gelder befreit werden.

In diesem Sinn sind wohl auch diejenigen Formulierungen einzelner Autoren zu verstehen, die Befreiungen auf unmittelbar zu gemeinnützigen Zwecken verwendete Gelder beschränken wollen. So verweist beispielsweise MASSHARDT²³ zur Untermauerung der ausschliesslichen Befreiung unmittelbar der privilegierten Aufgabedienender Gelder auf einen Wehrsteuerentscheid aus dem Jahre 1949²⁴. Danach ist eine Steuerbefreiung nicht möglich, wenn

19 MASSHARDT N.18 zu Art.16 BdBSt.

20 KAENZIG N.18 zu Art.16 BdBSt.

21 LGVE 1976 II Nr.23.

22 Zur besonderen Problematik der Befreiung von Grundeigentum, das nur mittelbar gemeinnützigen Zwecken dient, siehe hinten § 8 B. 1.

23 MASSHARDT N.18 zu Art.16 BdBSt.

24 Entscheid der Wehrsteuerrekurskommission des Kantons BS vom 8. November 1949, ASA 19 (1950/1951) S.211 ff.

lediglich die Verfolgung des mittelbaren Zweckes, nicht aber die eigentliche (unmittelbare) Tätigkeit einer Institution als gemeinnützig anzusehen ist. Das schliesst m.E. insbesondere Körperschaften und Anstalten von einer Befreiung aus, die als mittelbaren Zweck die Verwendung der Gewinne zu gemeinnützigen Aufgaben wahrnehmen, unmittelbar aber eine rein wirtschaftliche Tätigkeit ausüben²⁵. Die Befreiung von Vermögen, das nur durch seinen Ertrag gemeinnützigen Zwecken dient, wird durch die derart verstandene Unmittelbarkeit nicht verhindert.

2.2. Zweckerfüllung im Kanton oder im gesamtschweizerischen Interesse

Die meisten Staatssteuergesetze sehen eine Befreiung nur für Institutionen vor, die den privilegierten Zweck im befreienden Kanton entfalten. Zu begründen ist das mit fiskalischen Argumenten. Verzichtet ein Kanton auf die Besteuerung einer Organisation, kann er verlangen, dass deren Tätigkeit zu seinen Gunsten bzw. zugunsten seiner Bevölkerung erfolgt²⁶. Ein Verstoss gegen die Rechtsgleichheit von Art.4 BV ist darin nicht zu erblicken²⁷. Der Kanton Bern z.B. befreit nur gemeinnützige Körperschaften, die Staat, Gemeinden oder Landeskirchen in der Erfüllung ihrer gesetzlichen Aufgaben unterstützen²⁸. Der Kreis der Staatsaufgaben wird weit gefasst. Darunter fallen auch die Erwachsenenbildung, Förderung der Kunst im allgemeinen, Missionstätigkeit usw.²⁹. Eine enge Auslegung - z.B. beschränkt auf Aufgaben, die auch vom Staate wahrgenommen werden könnten - wäre abzulehnen bzw. würde zumindest Bedenken bezüglich der Konformität mit der Bundesverfassung erwecken³⁰.

Zahlreiche Kantone stellen Institutionen, deren Zweckerfüllung

25 Vgl. vorn § 4 C. 2.2.2. b.

26 HAEFLIGER, Begriff, in Festschrift 500 Jahre Solothurn im Bund S.313.

27 BGE 28 I 313; BGE 50 I 1 ff.; REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER NN.3 und 29 zu §16 ZH-StG.

28 Art.23 Abs.1 Ziff.9 BE-StG; §5 Abs.1 BE-VAST.

29 GRUBER N.26 zu Art.23 BE-StG.

30 Vorn § 4 C. 2.1.2. d. cc., insb. FN 78 f.

lung im gesamtschweizerischen Interesse ist, den zugunsten des Kantons tätigen Organisationen gleich³¹. Der Begriff des gesamtschweizerischen Interesses muss extensiv ausgelegt werden. Darunter sind nicht nur die Tätigkeiten in der Schweiz, sondern auch die internationalen charitativen oder kulturellen Aufgaben schweizerischer Organisationen zu verstehen³². Im gesamtschweizerischen Interesse sind daher sowohl Tätigkeiten, von denen die schweizerische Bevölkerung profitiert, als auch Zweckverfolgungen, die dem Ansehen des Staates Schweiz dienen.

Die Voraussetzung der Zweckerfüllung im Kanton oder im gesamtschweizerischen Interesse gilt nur insoweit, als der die Steuerhoheit innehabende Kanton mit andern Kantonen keine inhaltlich anders lautenden Gegenrechtsvereinbarungen betreffend die gegenseitigen Steuerbefreiungen abgeschlossen hat oder rein faktisch Gegenrecht gehalten wird. Bedeutung erlangt dies hauptsächlich dann, wenn eine gemeinnützige Institution ausserhalb ihres Sitzkantons sich befindende Liegenschaften zu Eigentum erwirbt.

2.3. Beginn

Zu fragen ist, ob eine Institution die gemeinnützige Tätigkeit bereits aufgenommen haben muss, um von der Steuerpflicht befreit zu werden oder erst eine gewisse Zeit Vermögen geäußnet werden kann. Der Hauptgrund für die Steuerbefreiung liegt ja darin, dass die gemeinnützige Institution dem Staat Aufgaben abnimmt bzw. diesen in seiner Aufgabenerfüllung unterstützt. Daher kann im allgemeinen nur ein tatsächliches Wirken gemeinnützig sein. Dies entspricht der herrschenden Lehre und der bundesgerichtlichen Rechtsprechung³³. Ein Ver-

31 §16 lit.d ZH-StG; §13 Abs.1 lit.b AG-StG; Art.17 lit.e SG-StG.

32 REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER N.30 zu §16 ZH-StG; vgl. GVP 1973 Nr.3 und KAENZIG N.14 zu Art.16 BdBSt für die Bejahung des Allgemeininteresses an einer international missionarischen Tätigkeit.

33 NIGGLI S.104: "Es entspricht sicher der Idee der Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit und auch der Steuergerechtigkeit, wenn nur das tatsächliche Wirken im Interesse der Allgemeinheit als gemeinnützig angesehen wird."; KAENZIG N.18 zu Art.16 BdBSt, MASSHARDT N.18 zu Art.16

mögen beispielsweise, das lediglich gemeinnützigen Zwecken gewidmet ist, welches aber nicht tatsächlich dafür verwendet wird, hat keine gemeinnützige Funktion³⁴. REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER³⁵: "Ein Kapital, das an den Zins gelegt wird, kann nicht gemeinnützig wirken." Es genügt daher nicht, dass eine Institution in ihren Statuten die Verfolgung gemeinnütziger Zwecke fixiert hat³⁶. Sie muss sie auch tatsächlich ausüben.

Diese Auslegung der Gemeinnützigkeitsartikel ist letztlich Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise³⁷ des Steuerrechts. Diese zielt darauf ab, Steuerumgehungen als Resultat von Rechtsgeschäften, die dem wirtschaftlichen Sachverhalt offensichtlich nicht entsprechen, zu verhindern³⁸.

Der Beginn der gemeinnützigen Tätigkeit, d.h. grundsätzlich der früheste Zeitpunkt mit dem die Steuerbefreiung einsetzt, ist die Aufnahme der tatsächlichen Ausübung der privilegierten Zwecksetzung. Neu gegründeten Institutionen muss allerdings ein in zeitlicher Hinsicht verhältnismässiges Anlaufstadium³⁹ zugebilligt werden, um sich organisieren zu können. Der Begriff des Anlaufstadiums ist dabei eng auszulegen. Zu weit geht m.E. NIGGLI⁴⁰, der als Beginn der gemeinnützigen Tätigkeit die unwiderrufliche, zu gemeinnützigen Zwecken und unter der aufschiebenden Bedingung, die Tätigkeit dürfe erst bei einem bestimmten Vermögensstand aufgenommen werden, erfolgte Widmung eines Kapitals ansieht. Ich kann mich dieser Auffassung unter Heranziehung des Interesses der Allgemeinheit nicht anschliessen. So lange die gemeinnützige Tätigkeit nicht tatsächlich

BdBSt, vgl. auch die bei beiden Autoren aufgeführten BGE; RK Luzern vom 20. November 1968, ES 1967/1968 Nr.9; M 45 S.81; REIMANN/ZUPPINGER/ SCHAERRER N.54 zu §16 ZH-StG, BOSSHARDT 1 S.70 sowie MEIER, ZBl 65 (1964) S.208, sprechen von gegenwärtigem gemeinnützigem Dienst.

34 NIGGLI S.104.

35 REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER N.54 zu §16 ZH-StG.

36 KLAUS, ZBl 21 (1920) S.204: "Es genügt nicht, dass diese Zwecke in den Statuten prägen."; vgl. NIGGLI S.105.

37 NIGGLI S.105.

38 Ziff.5 ZH-DA.

39 REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER N.54 zu §16 ZH-StG.

40 NIGGLI S.108; HAEFLIGER, Begriff, in Festschrift 500 Jahre Solothurn im Bund S.312 geht noch weiter als NIGGLI und hält fest: "Es genügt, dass man mit Bestimmtheit sieht, dass die gemeinnützige Tätigkeit in absehbarer Zeit aufgenommen werden kann und eine Zweckentfremdung der Mittel ausgeschlossen ist."

ausgeübt wird, ist es im Allgemeininteresse, dass der Staat deren Erfüllung nach Möglichkeit übernimmt. Dieser benötigt dazu Steuereinnahmen. Es rechtfertigt sich daher nicht, eine Institution, die lediglich auf die künftige tatsächliche Verfolgung gemeinnütziger Zwecke hinarbeitet, von der Steuerpflicht zu befreien. Solche Körperschaften oder Anstalten erbringen vorderhand keine Gegenleistungen für die Befreiung, d.h. die Allgemeinheit kann weder einen unmittelbaren noch einen mittelbaren Nutzen aus der Tätigkeit der Institution ziehen.

Ein besonderer Fall liegt vor, wenn die Zweckumschreibung einer Organisation derart ist, dass diese u.U. zeitlich nur sehr begrenzt handeln kann; z.B. Beschränkung des Zweckes auf die Fürsorge in Not- oder Krisenzeiten. Solche Körperschaften oder Anstalten werden vielleicht nie tatsächlich tätig. Das darf m.E. aber kein Hindernis für die dauernde Steuerbefreiung sein, da es von äussern Umständen abhängt und nicht in der Sphäre der gemeinnützigen Institution begründet ist, ob die statutarischen Aktivitäten entfaltet werden oder nicht. Hier kann das Allgemeininteresse trotz der nur bedingten Tätigkeit bejaht werden⁴¹.

2.4. Unterbruch

Unterbricht eine gemeinnützige Institution ihre Tätigkeit, fällt eine Voraussetzung der Steuerbefreiung dahin, wodurch sich diese grundsätzlich nicht mehr rechtfertigt. Allerdings hat eine solche Organisation "durch ihre bereits erfolgte Tätigkeit ihre Befreiungswürdigkeit unter Beweis gestellt"⁴².

Es rechtfertigt sich daher, in einem derart gelagerten Fall die Befreiung insofern auch während des Unterbruchs bestehen zu lassen, als dessen zeitliche Begrenzung mässig, bestimmt oder bestimmbar ist und dazu dient, die Institution personell oder finanziell zu reorganisieren.

⁴¹ Näheres bei NIGGLI S.109 f.

⁴² NIGGLI S.108.

2.5. Beendigung der gemeinnützigen Tätigkeit oder dauernde gemeinnützige Bindung

Gemeinnützige Körperschaften und Anstalten unterstehen den normalen gesetzlichen Auflösungsgründen. Diese können nicht durch die kantonalen Steuererlasse beschränkt werden. Einer derartigen kantonalen Norm müsste wegen Verstosses gegen Art.2 UeB BV (Bundesrecht bricht kantonales Recht; derogatorische Kraft des Bundesrechts⁴³) der Boden entzogen und ein darauf beruhender kantonaler Anwendungsakt wegen Verstosses gegen das aus Art.4 BV fliessende Legalitätsprinzip⁴⁴ aufgehoben werden.

Hingegen können die kantonalen Rechtsetzungsakte und natürlich auch der BdBST bestimmen, dass als Voraussetzung für die Gewährung der Steuerbefreiung die dauernde Verwendung des steuerbegünstigten Vermögens und Einkommens zu gemeinnützigen Zwecken gesichert⁴⁵ sein muss. Wird diese Voraussetzung in einem Steuergesetz nicht ausdrücklich gefordert, muss sie sich als Auslegungsergebnis des entsprechenden Gemeinnützigkeitsartikels ergeben. Andernfalls ist dem Missbrauch der Gemeinnützigkeitsartikel zur Erzielung von Steuervorteilen nur schwer Einhalt zu gebieten.

NIGGLI⁴⁶: "Ohne diese Voraussetzung könnte z.B. ein Vermögen in Zeiten hoher Steuerbelastung gemeinnützigen Zwecken gewidmet und so der Abgabepflicht entzogen werden, um dann in einem beliebigen Zeitpunkt wieder zum eigenen Nutzen verwendet zu werden."

Fraglich ist, wie die Sicherstellung der dauernden Bindung gemeinnütziger Gelder an den besonderen Zweck zu geschehen hat.

⁴³ HAEFELIN/HALLER NN.386 und 1701.

⁴⁴ HAEFELIN/HALLER N.1613.

⁴⁵ NIGGLI S.112 f.; vgl. REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER N.55 f. zu §16 ZH-StG; BOSSHARDT, Einkommens- und Vermögenssteuer S.70.

⁴⁶ NIGGLI S.112.

Dazu muss der Körperschafts- oder Anstaltszweck klar aus den Statuten hervorgehen, und diese haben zu regeln, dass bei einer Auflösung ein allfälliger Liquidationsüberschuss zu gemeinnützigen Zwecken zu verwenden ist oder an den Staat fällt und nicht etwa unter die Körperschaftsmitglieder verteilt werden kann⁴⁷. Allgemein formuliert heisst das: Eine Zweckentfremdung der gemeinnützigen Gelder muss "durch statutarische Bestimmungen verunmöglicht werden"⁴⁸.

Die Rechtsform der gemeinnützigen Institution ist von einer gewissen Bedeutung für die Sicherstellung der Gelder. So bewirkt beispielsweise die im ZGB⁴⁹ kodifizierte Aufsicht des Gemeinwesens über Stiftungen (bestmögliche) Gewähr für die Erhaltung des Vermögens zum privilegierten Zweck.

3. Teilweise gemeinnützige Tätigkeit

Ist eine Institution nur teilweise gemeinnützig tätig, kann nur eine teilweise Steuerbefreiung gewährt werden. Diese ist grundsätzlich objektiv oder nach Quoten möglich⁵⁰.

Die eidgenössische Steuerverwaltung⁵¹ verlangt, dass bei einer sowohl steuerbegünstigte als auch nicht steuerbegünstigte Zwecke verfolgenden Körperschaft die gemeinnützigen Zwecken dienenden Gelder rechnungsmässig vom übrigen Vermögen und Einkommen ausgeschieden sind. Es muss ein Reglement über die Verwaltung und die Verwendung gemeinnütziger Gelder ausgearbeitet und über diese gesondert Buch geführt werden⁵². Somit hat eine klare Aufsplittung in die gemeinnützigen und die übrigen

47 Näheres bei NIGGLI S.113 ff.

48 REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER N.55 zu §16 ZH-StG.

49 Art.84 ZGB; REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER N.56 zu §16 ZH-StG.

50 Vorn § 6 B. 1. und C. 1.

51 Ebenso die Kantonale Steuerrekurskommission des Kantons Aargau in einem Entscheid vom 22. Mai 1981, AGVE 1981 S.304 f.

52 Kreisschreiben, Rechtsbuch der schweizerischen Bundessteuern II A c 7 S.7; vgl. auch BGer vom 10. Juli 1945, ASA 14 (1945/1946) S.239 ff.

Gelder zu erfolgen⁵³.

Unmöglich ist bei einer teilweisen Befreiung nach ideellen Anteilen die exakte Trennung in 'privilegierten Zwecken dienendes Vermögen und Einkommen' einerseits und 'die übrigen Gelder' andererseits. Hinsichtlich der vorn⁵⁴ verlangten Sicherstellung der dauernden Bindung gemeinnütziger Gelder an den privilegierten Zweck ist die teilweise quotenmässige Befreiung besonders problematisch.

Hingewiesen sei auf NIGGLI's⁵⁵ Vorschlag zur Lösung des Problems der Ausscheidung bei objektiven Steuerbefreiungen. Danach soll eine selbständige Stiftung errichtet werden, der die gemeinnützigen Zwecken dienenden Gelder zu übertragen sind. Wie NIGGLI betont, wird damit in Bezug auf die dauernde gemeinnützige Bindung und die Unabhängigkeit vom übrigen Vermögen grösste Gewähr geboten. M.E. stellt dieser Vorschlag aber keine echte Lösung des Ausscheidungsproblems bei teilweisen Steuerbefreiungen dar. Es wird gar keine eigentliche Ausscheidungsvariante aufgezeigt, sondern effektiv die teilweise Befreiung abgeschafft. Eine selbständige Stiftung hat eigene Rechtspersönlichkeit und kann als solche von der Steuerpflicht ausgenommen werden. Ist die teilweise Befreiung unmöglich, gibt es natürlich auch keine Ausscheidungsprobleme.

Aufmerksamkeit erweckt die gesetzliche Regelung einiger Kantone, die eine teilweise Steuerbefreiung nur insoweit zulässt, als die nicht privilegierten Aufgaben keine Erwerbs- oder Selbsthilfzwecke darstellen⁵⁶. Interessant ist diese Ausgestaltung in zweierlei Hinsicht: Erstens erlangt der Ausschluss von Erwerbs- und Selbsthilfzwecken im Zusammenhang mit der teilweisen Steuerbefreiung eine selbständige Bedeutung.

⁵³ Für den Vorgang der Ausscheidung siehe KAENZIG NN.11 und 19 zu Art.16 BdBSt.

⁵⁴ Vorn § 7 B. 2.5.

⁵⁵ NIGGLI S.117.

⁵⁶ Diese gesetzliche Regelung findet sich beispielsweise in §16 lit.d ZH-StG; Art.17 Abs.1 lit.e SG-StG; §13 Abs.1 lit.b AG-StG. Zu den Begriffen der Erwerbs- und Selbsthilfzwecke siehe REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER NN.24-26 zu §16 ZH-StG.

Für die vollumfängliche Befreiung ergibt sich der Ausschluss bereits als Merkmal des Begriffes der Gemeinnützigkeit, da sich die Verfolgung von Erwerbs- oder Selbsthilfeszwecken nicht mit dem Element der Uneigennützigkeit bzw. des Opferbringens vereinigen lässt. Zweitens stellt die erwähnte gesetzliche Regelung einen eleganten Mittelweg dar zwischen NIGGLI's Vorschlag und der Möglichkeit der teilweisen Befreiung, unbeschadet der neben den gemeinnützigen auch noch verfolgten Zwecke. Elegant ist diese Lösung darum, weil diejenigen Sachverhalte bei denen die Gefahr eines Missbrauchs am grössten ist, von der teilweisen Befreiung ausgenommen sind und sich somit dort das Problem der Ausscheidung gemeinnütziger Gelder nicht mehr stellt.

Von selbst versteht sich m.E., dass bei teilweiser Befreiung die ausgeschiedenen gemeinnützigen Gelder nicht zur Bestimmung des Steuersatzes herangezogen werden⁵⁷. Dieser ist einzig auf der Grundlage des steuerbaren Reineinkommens bzw. -ertrages zu ermitteln.

4. Verfahren

Ebenfalls eine Voraussetzung der Befreiung ist die Geltendmachung der Ausnahme von der Steuerpflicht im dafür vorgesehenen Verfahren. Die meisten Kantone und der Bund kennen allerdings keine besonderen Vorschriften betreffend das Steuerbefreiungsverfahren. In diesem Fall muss die gemeinnützige Zweckerfüllung im Veranlagungsverfahren geltend gemacht werden⁵⁸. Für die Anfechtung des Gemeinnützigkeitsentscheides der Steuerveranlagungsbehörde gelten die gleichen Normen wie für die Anfechtung aller übrigen Entscheide dieser Behörde. Besondere Probleme im Zusammenhang mit der steuerrechtlichen Gemein-

⁵⁷ Vgl. KAENZIG N.19 zu Art.16 BdBSt.

⁵⁸ Näheres bei MANDACH S.106 ff.

nützigkeit stellen sich nicht.

Einige Kantone sehen ein spezielles Verfahren bei Steuerbefreiungen vor. So z.B. der Kanton Zürich: Gesuche um Steuerbefreiung sind bei der Finanzdirektion einzureichen, die diese der Gemeinde zur Vernehmlassung zustellt und auch über die Steuerbefreiung entscheidet⁵⁹. Gegen den Entscheid der Finanzdirektion können der Steuerpflichtige und die Gemeinde innert 20 Tagen nach Zustellung Rekurs beim Verwaltungsgericht erheben⁶⁰.

C. ZUWENDUNGEN

1. Begriff

Die Gesetze der Bundes- und der Zürcher Gruppe lassen gemeinnützige Zuwendungen zum Abzug zu. Zuwendungen im Sinne des Steuerrechts sind freiwillige, unentgeltliche Leistungen⁶¹. Das Erfordernis der Unentgeltlichkeit schliesst sämtliche Leistungen, die eine angemessene Gegenleistung bewirken, aus.

Freiwillig steht m.E. im Gegensatz zu staatlichem Zwang. Die bezahlten Steuern können daher nicht als gemeinnützige Zuwendungen vom Einkommen abgezogen werden. Was die natürlichen Personen betrifft, entspricht der allgemeine Ausschluss des Abzuges von Steuern einem Fundamentalsatz des schweizerischen Steuerrechts⁶². Juristischen Personen dagegen wird in einigen Kantonen diese Abzugsmöglichkeit gewährt⁶³; allerdings nie

59 §98 und §99 ZH-StG; Näheres bei REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER NN.1-4 zu §98 ZH-StG und NN.1-4 zu §99 ZH-StG.

60 §100 ZH-StG; REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER NN.1-4 zu §100 ZH-StG.

61 RB 1956 Nr.36; REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER N.120 zu §25 ZH-StG; VGer Zürich vom 12. Juni 1984, StE 1984 A 21.11 Nr.4.

62 RB 1984 Nr.40.

63 Z.B. Art.72 lit.a SG-StG.

unter der Bezeichnung als gemeinnützige Spende. Eine Zuwendung kann aber durchaus die Erfüllung eines Schenkungsversprechens und daher zumindest im Verfügungsstadium unfreiwillig sein.

Zuwendungen erfolgen entweder unter Lebenden oder von Todes wegen. Im ersten Fall stellen sie eine Einkommensverwendung des Gönners dar. Es fragt sich, unter welchen Voraussetzungen dieser die Spende von seinen steuerbaren Einkünften abziehen kann⁶⁴ und sie vom Empfänger als Schenkung oder Einkommen versteuert werden muss⁶⁵. Im zweiten Fall ist die Vergabung staatssteuerrechtlich irrelevant, da sie keine Einkommensverwendung darstellt und sich daher die Frage nach der Subsumtion unter die zulässigen Einkommensabzüge nicht stellt. Beim Empfänger ist zu prüfen, ob er auf der Spende Erbschaftssteuern zu zahlen hat. Der zweite Sachverhalt - gemeinnützige Vergabung von Todes wegen - führt im täglichen Leben wohl bedeutend häufiger als der erste zu einer grösseren Spende; einer Zuwendung also, die steuerlich ins Gewicht fällt.

Die kantonalen Steuerämter wurden daher nach der Behandlung des untenstehenden Falles befragt: Erblasser A bestimmt in seinem Testament, dass sein im Todesjahr erzieltetes Einkommen der im Wohnsitzkanton von A domizilierten gemeinnützigen Institution B zukommen solle. A stirbt.

Die Auswertung der Antworten ergibt folgendes: Auf der Spende des A ist keine bzw. nur eine reduzierte⁶⁶ Erbanfallsteuer geschuldet. Von den Kantonen, die Nachlasssteuern erheben, sehen GR und NE eine Befreiung vor⁶⁷. Die Staatssteuern werden nicht berührt, da eine Verfügung von Todes wegen, wie erwähnt, keine Einkommensverwendung darstellt. In einigen Kantonen ist dieser Fall schon darum staatssteuerrechtlich irrelevant, weil das Todesjahr in eine Bemessungs-

64 Hinten § 7 C. 2.2.

65 Hinten § 7 C. 2.3.

66 Kanton Solothurn; Seit Inkrafttreten (1. Januar 1986) des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern vom 1. Dezember 1985 sind auch im Kanton Solothurn gemeinnützige Institutionen von der Entrichtung der Erbanfallsteuer vollumfänglich befreit.

67 Art.87 Abs.2 GR-StG; Art.4 Abs.4 NE-LEH. NE war an der Umfrage nicht beteiligt.

lücke fällt bzw. ein sogenanntes Ausfalljahr darstellt oder Spendenabzüge natürlicher Personen grundsätzlich nicht zulässig sind (Luzernergruppe, Bundesgruppe). Einzig die kantonalen Steuerämter der Kantone TG und GL geben an, dass auf dem im Todesjahr erzielten Einkommen des Erblassers bis zum 'im Staatssteuergesetz vorgesehenen' Maximalsatz ein Abzug zulässig sei.

2. Behandlung beim Spender

2.1. Allgemeines

Ob der Spender die getätigten gemeinnützigen Zuwendungen vom steuerbaren Einkommen bzw. Ertrag in Abzug bringen kann, hängt von der Existenz einer entsprechenden gesetzlichen Grundlage ab. Solche sind in den unterschiedlichsten Ausgestaltungen anzutreffen. Unterschiede gibt es hinsichtlich der Person des Spenders⁶⁸, des Umfanges der Vergabung⁶⁹ und des Adressaten. Im weiteren befasst sich dieser Abschnitt nur mit den Unterschieden im Hinblick auf den Empfänger.

Es müssen zwei grundsätzlich verschiedene Formulierungen der entsprechenden Normen auseinandergehalten werden. Die einen lassen Zuwendungen an steuerbefreite gemeinnützige Institutionen zum Abzug zu und die andern Vergabungen zu gemeinnützigen Zwecken.

Letztere umfassen sowohl Spenden an gemeinnützige Körperschaften und Anstalten als auch Zuwendungen an Personen, die Destinatäre gemeinnütziger Organisationen sein können⁷⁰. Dazu gehören die Regelungen des BdBSt und aus dem kantonalen Recht z.B. diejenigen des Kantons St.Gallen⁷¹. Diese Normen beinhal-

68 Hinten § 10 ("Gruppen") und § 11 ("Tabellarische Darstellungen").

69 Näheres hinten § 8 ("Umfang der Steuerbefreiung").

70 Vgl. KAENZIG N.185 zu Art.22 BdBSt.

71 Art.22 Abs.1 lit.f und Art.49 Abs.2 BdBSt; Art.27 Abs.2 lit.a und Art.72 lit.b bis SG-StG.

ten den breiteren Rahmen als jene Gesetzestexte, die lediglich Spenden an gemeinnützige juristische Personen gewähren. Das ist in den Staatssteuergesetzen der Kantone ZH, BE und AG geregelt⁷².

2.2. Direkte Bundessteuer und Staatssteuern

Zuwendungen für ausschliesslich gemeinnützige Zwecke gemäss Art.22 Abs.1 lit.f und Art.49 Abs.2 BdBSt sind Uebertragungen von Vermögen an steuerbefreite gemeinnützige Körperschaften und Anstalten sowie an natürliche und juristische Personen, welche Destinatäre solcher privilegierte Zwecke verfolgender Organisationen sein können⁷³. Es sind nur gemeinnützige Vergabungen zulässig, die derart sichergestellt sind, dass jede spätere zweckwidrige Verwendung ausgeschlossen ist⁷⁴.

Das Gesagte muss m.E. auch für die Regelung des Kantons St.Gallen gelten⁷⁵. Interkantonale Spenden, z.B. solch an nicht im Kanton SG domizilierte gemeinnützige juristische Personen sind nach Auskunft der kantonalen Steuerverwaltung zulässig, wenn der Sitzkanton Gegenrecht hält.

Die zürcherische Steuerpraxis gewährt entgegen dem Wortlaut des Gesetzes⁷⁶ auch Zuwendungen an juristische Personen, die nicht im Kanton steuerbefreit sind, sofern deren Zweckverfolgung im gesamtschweizerischen Interesse geschieht⁷⁷. Dies ist

72 §25 Abs.1 lit.m und §46 lit.e ZH-StG; §30 lit.b AG-StG und §13 lit.c AG-AStG; Art.34 Abs.1 lit.k und Art.65 BE-StG.

73 Näheres bei KAENZIG N.185 zu Art.22 BdBSt.

74 Dieses Erfordernis ist insb. dann erfüllt, wenn die Spenden an Institutionen erfolgen, deren Vermögen und Einkommen gemäss Art.16 Ziff.3 BdBSt steuerbefreit sind. Näheres bei KAENZIG N.185 zu Art.22 BdBSt und MASSHARDT NN.59 und 73 zu Art.22 BdBSt. Zur Ablehnung der vom BCer (BCer vom 4.11.1960, ASA 30 (1961/1962) S.85 ff.) entgegen dem Wortlaut von Art.22 Abs.1 lit.f BdBSt geforderten Voraussetzung, dass eine gemeinnützige Zuwendung aus geschäftlichen Gründen erfolgen muss, vgl. KAENZIG N.186 zu Art.22 BdBSt.

75 Art.27 Abs.1 lit.a und Art.72 lit.b bis SG-StG. Vgl. den für die Abzugsmöglichkeit gemeinnütziger Zuwendungen grundlegenden Entscheid in GVP 1973 Nr.3.

76 §25 Abs.1 lit.m und §46 lit.e ZH-StG.

77 Näheres bei REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER N.124 zu §25 ZH-StG; ZUPPINGER/SCHAERRER/ FESSLER/REICH N.124 zu §25 ZH-StG.

insb. auch bei internationaler charitativer sowie Entwicklungshilfetätigkeit der Fall⁷⁸. Erforderlich ist, dass die Institution ihren zivilrechtlichen Sitz in der Schweiz hat⁷⁹. Abzugsfähig sind im weiteren Spenden an internationale Organisationen, denen die Schweiz als Mitglied angehört und Zuwendungen bei Sammlungen zu gemeinnützigen Zwecken, die von einer ad hoc geschaffenen Organisation in der Schweiz durchgeführt werden⁸⁰. Die Abzugsfähigkeit von Spenden an nur teilweise steuerbefreite gemeinnützige Institutionen richtet sich nach der Bedeutung der gemeinnützigen Tätigkeit und der Zweckbestimmung der Zuwendung⁸¹. Ferner muss der Adressat zwar von der Steuerpflicht befreit sein; dies aber nicht bereits wegen der Erfüllung gemeinnütziger Zwecke⁸².

Im Kanton Bern steuerpflichtige natürliche oder juristische Personen können allgemein Vergabungen an gemeinnützige Institutionen mit Sitz in der Schweiz zum Abzug bringen⁸³. Die bedachten Institutionen müssen im Sitzkanton von der Steuerpflicht befreit und ausserkantonale Körperschaften sowie Anstalten überdies gemeinnützig im Sinne der bernischen Steuervorschriften sein⁸⁴. Es sind ausschliesslich Spenden an juristische Personen⁸⁵ abzugsfähig.

Der Kanton Luzern gewährt grundsätzlich keine Spendenabzüge. Gemeinnützige Zuwendungen werden zu den Lebenshaltungskosten gerechnet. Eine Ausnahme besteht allerdings, wenn die Vergabungen aus geschäftlichen Gründen erfolgen. In diesem Fall können die Spenden als Gewinnungskosten abgezogen werden⁸⁶ und zwar unabhängig davon, ob die Empfängerin eine kantonale oder

78 ZUPPINGER/SCHAERRER/FESSLER/REICH N.124 zu §25 ZH-StG. «

79 REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER N.124 zu §25 ZH-StG.

80 REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER N.124 f. zu §25 ZH-StG.

81 REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER N.122 zu §25 ZH-StG; ZUPPINGER/SCHAERRER/FESSLER/REICH N.122 zu §25 ZH-StG.

82 REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER N.126 zu §25 ZH-StG.

83 Art.34 Abs.1 lit.k und Art.65 BE-StG.

84 Art.3 Abs.3 BE-AVV.

85 BVR 1976 S.72; GRUBER N.13 zu Art.34 BE-StG.

86 Näheres dazu RK Luzern vom 28.3.1973, ES 1971-1973 Nr.18.

ausserkantonale gemeinnützige juristische Person ist. Sind irgendwelche geschäftliche Gründe ausschlaggebend für eine gemeinnützige Zuwendung, kann diese nach herrschender Lehre und Praxis aller Kantone als Geschäftskosten sowohl von buchführungspflichtigen als auch von nicht buchführungspflichtigen Unternehmen und Freierwerbenden in Abzug gebracht werden⁸⁷. Inwieweit hier, rein terminologisch betrachtet, der (das Element der Unentgeltlichkeit beinhaltende) Begriff "Zuwendung"⁸⁸ überhaupt noch benutzt werden kann, hängt wohl ausschliesslich vom konkreten Einzelfall ab. Im weiteren sind allerdings unter gemeinnützigen Zuwendungen nur nicht geschäftlich begründete Vergabungen zu verstehen.

Nach Auskunft der kantonalen Steuerverwaltung des Kantons Aargau ist die Abzugsfähigkeit von Spenden gemäss §30 lit.b StG im Zusammenhang mit dem die Steuerbefreiung juristischer Personen beinhaltenden §13 StG zu sehen⁸⁹. Danach sind Zuwendungen zulässig an gemeinnützige Institutionen mit Sitz oder Betriebsstätte im Kanton Aargau sowie an ausserkantonale juristische Personen, die entweder im gesamtschweizerischen Interesse oder im Kanton Aargau tätig sind⁹⁰. Jedenfalls muss die Empfängerin der Zuwendung im Hinblick auf gemeinnützige Zwecke von der Steuerpflicht - im Sitzkanton⁹¹ - befreit sein⁹². Die entsprechende Vorschrift des AStG⁹³, welche die Möglichkeit gemeinnütziger Zuwendungen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften regelt, ist in zweierlei Hinsicht weiter gefasst. Erstens können Spenden an eine ausserkantonale Insti-

87 RK Luzern vom 28.3.1973, ES 1971-1973 Nr.18 und dort zitierte Literatur.

88 Vorn § 7 B. 2.

89 Vgl. auch AGVE 1973 S.351.

90 AGVE 1983 S.317 f.

91 MUEHLEBACH/BUERGI S.233; Gemäss Auskunft des aargauischen kantonalen Steueramtes prüft die Steuerbehörde aber, ob im Falle der von einem aargauischen Spender getätigten Zuwendung an eine ausserkantonale und im Sitzkanton aus Gemeinnützigkeitsgründen steuerbefreite juristische Person, diese auch nach aargauischem Recht gemeinnützig ist.

92 AGVE 1980 S.381; AGVE 1983 S.317.

93 §13 lit.c AG-AStG.

tution nicht nur dann abgezogen werden, wenn die Organisation im gesamtschweizerischen Interesse oder im Kanton Aargau tätig ist, sondern auch dann, wenn die Leistungen irgendwo in der Schweiz verwendet werden. Zweitens sind auch Abzüge für Vergabungen an öffentliche Zwecke verfolgende juristische Personen möglich⁹⁴. Ob diese unterschiedliche Behandlung von Kapitalgesellschaften sowie Genossenschaften einerseits und Vereinen oder Stiftungen andererseits vor Art.4 BV standhält, ist zumindest fraglich.

Im Zusammenhang mit den Abzügen wirken sich die Unterschiede - v.a. diejenigen, die in der Ausklammerung bestimmter Zwecke aus der Menge der gemeinnützigen begründet sind - zwischen den kantonalen Gemeinnützigkeitsbegriffen⁹⁵ besonders stark aus. Z.B. kann ein im Kanton SG Steuerpflichtiger seine Spende an eine steuerbefreite wohltätige Institution als gemeinnützige Zuwendung von den steuerbaren Einkünften abziehen⁹⁶, während ein im Kanton AG Steuerpflichtiger seine Vergabung an eine ebenfalls steuerbefreite wohltätige Organisation nicht in Abzug bringen darf⁹⁷.

Ferner ist zu erwähnen, dass anlässlich der Gewährung gemeinnütziger Zuwendungen an ausserkantonale Institutionen die betroffenen Kantone in der Regel prüfen, ob die bedachte juristische Person auch vor dem eigenen Recht als gemeinnützig gilt. Dafür kann die Steuerbefreiung durch den Domizilkanton allenfalls eine gewisse Entscheidungsgrundlage sein.

Dem in diesem Abschnitt Ausgeführten bleiben selbstverständlich den Abzug gemeinnütziger Zuwendungen beinhaltende Gegenrechtsvereinbarungen der Kantone vorbehalten.

.

94 Näheres bei MUEHLEBACH/BUERGI S.234.

95 Vorn § 4 D.

96 WEIDMANN S.113.

97 ACVE 1973 Nr.17; MUEHLEBACH/BUERGI S.233; ACVE 1980 S.381; für das zürcherische Recht vgl. RB 1984 Nr.39.

3. Behandlung beim Empfänger

3.1. Allgemeines

Freiwillige Zuwendungen erfolgen entweder unter Lebenden oder von Todes wegen. Im einen Fall hat der Empfänger Schenkungs- und im andern Fall Erbschaftssteuern zu bezahlen.

Der steuerrechtliche Schenkungsbegriff wird im allgemeinen durch die drei Elemente - Zuwendung, Bereicherung aus dem Vermögen eines andern, Unentgeltlichkeit - umschrieben⁹⁸. In der hier verwendeten Terminologie⁹⁹ beinhaltet die freiwillige gemeinnützige Zuwendung das Erfordernis der Unentgeltlichkeit bereits, was im Resultat allerdings nicht zu einem Unterschied führt.

Durch die Anwendung des genannten Schenkungsbegriffes kann bezüglich der uns interessierenden gemeinnützigen Spenden m.E. die Abgrenzung zwischen Einkommen und Schenkung weitgehend vorgenommen werden¹⁰⁰.

Etwas problematisch ist es, die Subventionen der Gemeinwesen einzuordnen, da eine Subvention dadurch gekennzeichnet ist, dass sich der Empfänger in einer Weise verhält, die dem öffentlichen Interesse als Gegenleistung erscheint¹⁰¹. Diese ist in der Regel aber schlecht messbar. Daher kann nur in den wenigsten Fällen klar bestimmt werden, ob das Element der Uneigennützigkeit erfüllt ist oder nicht. Inwieweit eine Subvention Einkommen¹⁰² darstellt oder als Schenkung zu betrachten ist,

98 TRAUFFER S.40.

99 Vorn § 7 B. 2.

100 Näheres bei ZUPPINGER Ferdinand/HOEHN Ernst, Die Abgrenzung des Einkommens von den Erbschaften und Schenkungen und den steuerfreien Einkünften unter besonderer Berücksichtigung des zürcherischen Steuerrechts, StR 16 (1961) S.494 ff.

101 Näheres bei TRAUFFER S.40.

102 TRAUFFER S.52: "Die bisherigen Ausführungen haben gezeigt, dass Subventionen grundsätzlich steuerpflichtige Einkünfte darstellen."

spielt im Zusammenhang mit dem steuerrechtlichen Gemeinnützigkeitsgedanken keine Rolle, da gemeinnützige Institutionen normalerweise sowohl einkommens- als auch schenkungssteuerbefreit sind. Die Frage der Behandlung von Subventionen kann allenfalls bei interkantonalen Sachverhalten zu Diskussionen führen, da die Steuerhoheit bezüglich der Erhebung der Einkommenssteuer einerseits und der Schenkungssteuer andererseits nicht unbedingt dem gleichen Kanton zukommt¹⁰³.

3.2. Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht¹⁰⁴

Vorweg ist zu betonen, dass hier grundsätzlich dasselbe gelten muss, was bereits zur Behandlung der Spenden beim Absender¹⁰⁵ erwähnt wurde. Es ändert sich lediglich die Fragestellung, indem jetzt nicht nach der Abzugsfähigkeit der Zuwendungen vom Einkommen des Spenders geforscht wird, sondern danach, ob der Empfänger auf der Vergabung eine Schenkungs- bzw. Erbschaftssteuer zu entrichten habe.

Zur Erhebung dieser Steuern ist - gemäss den vom BGer entwickelten Grundsätzen (Kollisionsnormen¹⁰⁶) zum Doppelbesteuerungsverbot¹⁰⁷ - derjenige Kanton befugt, in dem der Schenkgeber oder Erblasser seinen Wohnsitz hat bzw. hatte. Im Falle der Vererbung oder Verschenkung von unbeweglichem Vermögen ist der Liegenschaftenkanton (Ort der gelegenen Sache) zur Erhebung der Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer zuständig¹⁰⁸.

Mit andern Worten beurteilt der Wohnsitzkanton des Schenk-

¹⁰³ Vgl. für die Steuerhoheit bezüglich der Erhebung von Erbschafts- und Schenkungssteuern hinten § 7 C. 3.2.

¹⁰⁴ Vgl. ZUPPINGER, Steuerrecht II S.88; ZUPPINGER, Erbschafts- und Schenkungssteuern S.18 f.; SCHNEIDER S.97 ff.; BOULENAZ S.34; MEYER S.103-104.

¹⁰⁵ Vorn § 7 C. 2.

¹⁰⁶ Näheres bei ZUPPINGER Ferdinand, Die Erbschafts- und Schenkungssteuern im interkantonalen Verhältnis, ASA 42 (1973/1974) S.138 ff., insbesondere S.140-145.

¹⁰⁷ Art.46 BV.

¹⁰⁸ ZUPPINGER a.a.O., ASA 42 (1973/1974) S.142 f. und S.145.

gebers - mit Ausnahme der in einem andern Kanton gelegenen Grundstücke - sowohl, ob eine freiwillige gemeinnützige Zuwendung vom Einkommen in Abzug gebracht werden kann als auch die Befreiung der Vergabung bzw. deren Empfängers von der Schenkungssteuerpflicht. Die konsequente und klare Gesetzgebung eines Gemeinwesens beinhaltet daher, dass bei der Bejahung der Abzugsfähigkeit einer gemeinnützigen Vergabung vom Einkommen des Spenders, der Empfänger keine Schenkungssteuer schuldet. Die Auslegung der Befreiungsartikel des Erbschafts- und Schenkungssteuerrechts muss darin m.E. immer einen Verweis auf die entsprechenden, d.h. die Abzugsfähigkeit gemeinnütziger Zuwendungen beinhaltenden Normen des Staatsteuerrechts sehen, da es nicht angeht, gemeinnützige Zuwendungen von der Einkommenssteuer abziehen zu lassen und trotzdem der Schenkungssteuer zu unterwerfen. Vorbehalten bleibt allerdings deren Erhebung im interkantonalen Verhältnis, wenn der Wohnsitzkanton des Empfängers kein Gegenrecht hält bzw. keine Gegenrechtsvereinbarung besteht.

Ist eine Verfügung von Todes wegen zu beurteilen, die in der Regel keine abzugsfähige Einkommensverwendung darstellt, hat man sich m.E. rein hypothetisch danach zu fragen, ob im vergleichbaren Fall eine Schenkungssteuer geschuldet wäre und demgemäss über die Erhebung der Erbschaftssteuer zu entscheiden.

Die untersuchte Praxis der Kantone ZH, BE, SG und AG behandelt Vermögensanfälle zufolge Erbschaft einerseits und Schenkung andererseits gleich¹⁰⁹. Ueberall sind Befreiungen für gemeinnützige Institutionen bzw. für Zuwendungen an solche Organisationen vorgesehen. Die Erbschafts- und Schenkungssteuerpflicht entfällt immer, wenn die begünstigte gemeinnützige Körperschaft oder Anstalt ihren Sitz in demjenigen Kanton

¹⁰⁹ Der Kanton LU kennt keine Schenkungssteuer. In diesem Kanton stellt sich daher das Problem der Besteuerung gemeinnütziger Institutionen für Zuwendungen unter Lebenden nicht. Der Bund kennt weder eine Erbschafts- noch eine Schenkungssteuer.

hat, dem die Steuerhoheit zukommt.

Im Zusammenhang mit Spenden an ausserkantonale gemeinnützige Organisationen ist folgendes zu erwähnen: Die Kantone ZH, BE, LU und SG sehen von einer Besteuerung ab, wenn der Sitzkanton des Empfängers aufgrund einer Vereinbarung oder rein faktisch Gegenrecht hält¹¹⁰. Darüber hinaus lässt der Kanton Luzern nach Auskunft des kantonalen Steueramtes ohne Gegenrechtsvoraussetzung Vergabungen an ausserkantonale gemeinnützige Institutionen steuerfrei, sofern diese im gesamtschweizerischen Interesse sind. Entgegen der Meinung des st.gallischen kantonalen Steueramtes kann dies m.E. auch den St.Galler Normen entnommen werden¹¹¹.

Der Kanton AG stellt darauf ab, ob die bedachte ausserkantonale Organisation im Kanton oder im allgemein schweizerischen Interesse gemeinnützig tätig ist. Dadurch werden Gegenrechtsvereinbarungen überflüssig.

Schliesslich lassen die Kantone LU und SG nicht nur Zuwendungen an gemeinnützige Institutionen steuerfrei, sondern allgemein Spenden zu gemeinnützigen Zwecken¹¹².

Abgesehen von anders lautenden Gegenrechtsvereinbarungen behalten sich die Kantone vor, einen interkantonalen Sachverhalt dahingehend zu prüfen, ob Gemeinnützigkeit nach dem eigenen Recht gegeben ist.

¹¹⁰ §7 Abs.2 und 3 ZH-ErbStG (§10 Abs.2 und 3 des neuen Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 28. September 1986; Inkrafttreten: 1. Januar 1987); Art.6 Ziff.5 BE-ErbStG; Art.155 Abs.2 SG-ErbStG.

¹¹¹ Art.155 Abs.1 lit.b i.V.m. Art.155 Abs.2 SG-ErbStG.

¹¹² §11 Abs.1 lit.a LU-ErbStG, vgl. den grundlegenden Entscheid LGVE 1976 II Nr.27; Art.155 Abs.1 lit.b SG-ErbStG.

§ 8 UMFANG DER STEUERBEFREIUNG

A. UEBERBLICK

In diesem Abschnitt wird anhand der verschiedenen Steuererlasse untersucht, in welchem Umfang ausschliesslich gemeinnützige Zwecke verfolgende juristische Personen bzw. deren Kapital und Ertrag steuerlich privilegiert sind, ein Spender seine gemeinnützigen Zuwendungen vom steuerbaren Einkommen oder Ertrag in Abzug bringen kann und die Vergabungen bzw. deren Empfänger erbschafts- und schenkungssteuerbefreit sind. Die teilweise Befreiung im Sinne ihrer Beschränkung auf Einkommen und Vermögen einer Institution, die ausschliesslich gemeinnützigen Zwecken dienen, ist nicht Gegenstand der nachfolgenden Ausführungen¹.

B. DIREKTE BUNDESSTEUER UND STAATSTEUERN

1. Gemeinnützige Institutionen

Steuerbefreiungen sind immer beschränkt auf Vermögen sowie Einkommen bzw. Kapital und Ertrag, die gemeinnützigen Zwecken

¹ Zur teilweisen Steuerbefreiung, insb. zur Problematik der Ausscheidung und Sicherstellung gemeinnütziger Gelder siehe vorn § 7 B. 3.

dienen. Weder die direkte Bundessteuer noch die Staatssteuern kennen dabei eine Höchstgrenze. Auch gemeinnützige Institutionen mit sehr grossem Einkommen und Vermögen haben Anspruch auf Befreiung von der Steuerpflicht, sofern alle Voraussetzungen² dazu erfüllt sind. Eine allfällige Höchstgrenze wäre abzulehnen, da man sie lediglich mit fiskalischen Argumenten begründen könnte.

Ebenso ist in keinem Gesetz eine Mindestgrenze enthalten. Eine solche liesse sich m.E. nicht einmal fiskalisch rechtfertigen, da die Durchführung eines Kosten-Nutzen-Kalküls bezüglich der Besteuerung gemeinnütziger Institutionen, deren Kapital und Ertrag unter einer gewissen Grenze bleiben, für den Staat wohl ein ungünstiges Resultat ergäbe. Die Kosten, die ihm wegen des administrativen Aufwandes durch die Besteuerung solcher Körperschaften und Anstalten erwachsen würden, wären u.U. grösser als die Steuereinnahmen.

Ob ein Vermögen mittelbar oder unmittelbar gemeinnützigen Zwecken dienen muss, um es von der Steuerpflicht ausnehmen zu können, ist bereits behandelt worden³. Als Spezialfall dieses Problems sei hier die Beschränkung der Steuerbefreiung auf das bewegliche Vermögen und das unmittelbar gemeinnützigen Zwecken dienende Grundeigentum erwähnt. Diese Ausgestaltung des Umfangs der Befreiung hat im Zusammenhang mit der Steuerharmonisierung zu einigen Diskussionen⁴ Anlass gegeben.

Derzeit erheben nur wenige Kantone auf dem vorwiegend der Kapitalanlage dienenden Grundeigentum gemeinnütziger Institutionen eine Steuer. Dabei handelt es sich grundsätzlich um reine Objektsteuern, d.h. Steuern, die ein einzelnes Steuerobjekt ohne Rücksicht auf die gesamte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts belasten (z.B. Liegenschaft-

2 Vorn § 7 ("Voraussetzungen der Steuerbefreiung").

3 Vorn § 7 B. 2.1.

4 ZUPPINGER/BOECKLI/LOCHER/REICH S.239.

ten- oder Grundstücksteuer ohne Schuldenabzug⁵⁾ und nicht um Subjektsteuern, die auf die subjektive Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen abstellen⁶⁾.

Die Besteuerung des Grundeigentums, das nicht unmittelbar gemeinnützigen Zwecken dient, lässt sich fiskalisch begründen⁷⁾. Namentlich in Zeiten, in denen gemeinnützige Institutionen mit umfangreichem Grundeigentum zahlreich sind, verzichten die Gemeinwesen auf beträchtliche Steuereinnahmen, wenn auch Grundstücke, die nur mit ihrem Ertrag (mittelbar) dem privilegierten Zweck dienen, befreit sind. Da allerdings gemeinnützige juristische Personen Kapitalinvestitionen in Immobilien freiwillig tätigen, können die gleichen Gelder auch in Mobilien angelegt werden. Das würde bei einer Besteuerung des Grundeigentums gewiss auch getan; insb. dann, wenn der Steuerbetrag etwa gleich gross oder grösser ist, als die inflationsbedingte Kaufkraftentwertung der in Grundeigentum investierten Gelder. In diesem Fall verliert das gewichtigste Argument, das für eine Kapitalanlage in Immobilien spricht - nämlich die Inflationsabwehr - seine Stichhaltigkeit.

Die Besteuerung des Grundeigentums, das nicht unmittelbar gemeinnützigen Zwecken dient, hätte daher m.E. eine Verlagerung dieser Gelder auf Kapitalanlagen in Mobilien in einem nur schwer voraussehbaren Masse zur Folge. Somit könnte die fiskalische Absicht der steuerlichen Erfassung dieser Gelder nur zum Teil erreicht werden. Es ist daher grundsätzlich zu entscheiden, ob auch das Vermögen (Mobilien und Immobilien) einer Institution, das nur mittelbar dem privilegierten Zweck dient, befreit sein soll oder nicht.

⁵ Beispiele: §7 Abs.1 lit.c BS-StG: "Die Ausnahme von der Steuerpflicht erstreckt sich nicht auf die Grundstücksteuer für diejenigen Grundstücke, die nicht vorwiegend unmittelbar den umschriebenen Zwecken dienen."; Art.13 Abs.2 AG-StG: "Die juristische Person mit besonderen Zwecken entrichtet jedoch die Vermögenssteuer auf der Hälfte des nach §39 festgesetzten Steuerwertes von Grundstücken, die ihr in der Hauptsache nur durch den Vermögenswert und den Vermögensertrag dienen. Ein Schuldenabzug findet nicht statt, und die steuerbaren Vermögenswerte werden mit dem übrigen Vermögen nicht zusammengerechnet."

⁶ Näheres zu den Objekt- und Subjektsteuern bei HOEHN § 2 N.18, § 21 N.4 f. und § 31.

Die Besteuerung des nur mittelbar gemeinnützigen Zwecken dienenden Vermögens - z.B. durch Erhebung einer Objektsteuer auf dem Grundeigentum und der allgemeinen Vermögenssteuer (Subjektsteuer) auf dem beweglichen Vermögen - lässt sich nur schwer begründen, da dies eine Behinderung der Zweckerfüllung von Institutionen, die dem Staat Aufgaben abnehmen oder ihn in der Erfüllung seiner Tätigkeiten unterstützen bzw. andere förderungswerte Zwecke verfolgen, bedeutet. Eine längerfristige Aufgabenerfüllung - auch in Zeiten, in denen beispielsweise die Spendefreudigkeit der Bevölkerung klein ist - bedingt aber eine durchdachte "Finanzplanung" einer gemeinnützigen Institution, wozu insb. 'nur mittelbar dem zu erreichenden Zweck dienende' Kapitalanlagen gehören.

M.E. dürfen daher gemeinnützige Körperschaften und Anstalten, unabhängig von der Art ihrer Kapitalanlage, nicht als steuerpflichtig erklärt werden⁸.

2. Zuwendungen

Im Gegensatz zur direkten Bundessteuer ist in den Staatssteuergesetzen zahlreicher Kantone das Mass der Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an gemeinnützige Institutionen beschränkt. Eine Aktiengesellschaft beispielsweise kann vor dem Recht der direkten Bundessteuer sowohl eine kleine gemeinnützige Spende als auch eine solche in der Höhe ihres gesamten Reinertrages in Abzug bringen. Demgegenüber sieht die Luzerner Gruppe eine vollumfängliche Beschränkung gemeinnütziger Zuwendungen vor. Diese sind schlechthin ausgeschlossen bzw. werden zu den Lebenshal-

7 ZUPPINGER/BOECKLI/LOCHER/REICH S.239.

8 Im Ergebnis gleich: ZUPPINGER/BOECKLI/LOCHER/REICH S.239 f.: "Es entspricht der herrschenden Auffassung, aber auch den wissenschaftlichen Erkenntnissen, eine juristische Person, die ausschliesslich privilegierte Zwecke verfolgt, ohne Rücksicht auf die Art der Kapitalanlage, auch voll von der Steuerpflicht zu befreien. Eine auf das bewegliche Vermögen beschränkte Steuerbefreiung wäre nicht nur sachlich falsch; sie würde zudem einen erheblichen administrativen Mehraufwand mit sich bringen."

tungskosten des Spenders gezählt. Der Grossteil der Kantone lässt Vergabungen in gewissen Grenzen zu. Beschränkt sind die Abzugsmöglichkeiten meistens sowohl nach unten als auch nach oben⁹, d.h. von einer Einkommensbesteuerung beim Spender sind lediglich Zuwendungen mittlerer Grösse ausgenommen. Die Art und Weise der gesetzlichen Bestimmung der Höchst- und Mindestspenden ist unterschiedlich und oft im selben Erlass für natürliche und juristische Personen nicht gleich geregelt.

Mindestabzüge sind fast ausschliesslich durch einen absoluten Wert¹⁰ definiert. Dieser hat eine Spanne von Fr. 50.--¹¹ bis Fr. 500.--¹² und kann als Summen- oder Einzelfallgrenze ausgestaltet sein. Eine Summengrenze von z.B. Fr. 200.-- bedeutet, dass alle singulären Spenden eines Steuerpflichtigen zusammenzuzählen sind und bei Erreichen der Grenze entweder derjenige Teil, der die Summe von Fr. 200.-- (Selbstbehalt) übersteigt, oder der gesamte Betrag abgezogen werden kann¹³. Demgegenüber lässt eine Einzelfallgrenze von Fr. 200.--¹⁴ nur Einzelspenden, die diesen Betrag übersteigen zum Abzug zu. In diesem Fall kann bei einer Spendensumme von beispielsweise Fr. 5'000.--, die sich aus Einzelzuwendungen zusammensetzt, die alle kleiner als Fr. 200.-- sind, nichts als steuerfreie Vergabung deklariert werden. Eine weitere Möglichkeit der Ausgestaltung einer Mindestgrenze stellt die Kombination von Summen- und Einzelfallgrenze dar¹⁵.

⁹ Die Kantone BE, SZ, OW, GL, ZG, AR, SG, JU und SH kennen sowohl eine Höchst- als auch eine Mindestgrenze; die Kantone ZH, AG, VS, NW, FR und TG nur eine Höchstgrenze. Die Kantone BL und BS nur eine Mindestgrenze.

¹⁰ In Art.25 Abs.1 Ziff.1 GL-StG ist z.B. eine Grenze von Fr. 200.-- aufgeführt. Einzige Ausnahme: Der Kanton BL bestimmt in §29 Abs.1 lit.1 StG eine Mindestgrenze von 1% des steuerbaren Einkommens.

¹¹ Art.34 Abs.1 lit.k BE-StG; Art.37 Abs.1 lit.j JU-LID.

¹² §20 Abs.1 Ziff.12 ZG-StG.

¹³ Selbstbehalt: z.B. Art.25 Abs.1 Ziff.1 GL-StG oder Art.27 Abs.1 lit.a SG-StG; Gesamtanzug bei Erreichen der Mindestgrenze: z.B. Art.34 Abs.1 lit.k BE-StG.

¹⁴ Z.B. Art.38 Abs.3 OW-StG.

¹⁵ Die Möglichkeit der Kombination von Summen- und Einzelfallgrenze kennen die Kantone SZ und ZG. §20 Abs.1 Ziff.12 ZG-StG lässt Spenden dann zum Abzug zu, wenn deren Summe Fr. 500.-- übersteigt und die einzelne Zuwendung mindestens Fr. 100.-- beträgt.

Im Gegensatz zur Umschreibung der Mindest- sind die Höchst- abzüge meist als Prozentsatz¹⁶ des Einkommens bzw. Ertrages definiert. Die Spanne reicht von 5¹⁷ bis 20¹⁸ Prozent. Im Einzelfall kann es einen gewissen Unterschied bedeuten, ob der jeweilige Prozentsatz als Bemessungsgrundlage das steuerbare Einkommen bzw. den steuerbaren Ertrag hat oder das Bruttoeinkommen bzw. den Bruttoertrag.

Erwähnenswert ist die Regelung des Kantons Aargau, der freiwillige und unentgeltliche Zuwendungen bis zu einem Betrag von Fr. 100.-- pro Jahr ohne Nachweis¹⁹ zulässt. Rein faktisch kennen wohl die Steuerbehörden zahlreicher Kantone eine bestimmte Grenze, bis zu deren Höhe nicht überprüft wird, ob gemeinnützige Zuwendungen effektiv getätigt worden sind. Ein derartiges Vorgehen kann dadurch begründet werden, dass der mit der Ueberprüfung kleiner Zuwendungen verbundene Aufwand der Steuerbehörden nicht durch allfällige Mehreinnahmen ausgeglichen werden kann. In der Praxis kommt diese Aargauer Norm aber - das nötige Wissen des Steuerpflichtigen um die fehlende Ueberprüfung vorausgesetzt - einer Erhöhung des Sozialabzuges gleich bzw. bedeutet eine Mindestgrenze der Abzugsmöglichkeit von Zuwendungen. Für denjenigen, der den Abzug geltend macht, ohne effektiv gespendet zu haben, stellt die erwähnte Regelung eine Erhöhung des Sozialabzuges dar, und für den richtig deklarierenden Steuerpflichtigen, der eine Zuwendung vorgenommen hat, wirkt es sich gleich aus wie eine Mindestgrenze, da er innerhalb dieser Schranke nicht mehr Abzüge geltend machen kann als der Nicht-Spender, d.h. die Zuwendung des effektiven Spenders gar nicht steuerfrei ist. Diese m.E. zwingend aus der Nicht-Ueberprüfung kleiner gemeinnütziger Zuwendungen resultierende Konsequenz ist wohl kaum gewollt und daher grundsätz-

¹⁶ Ausnahme: Im StG des Kantons OW ist in den Artikeln 38 Abs.3 und 93 lit.b ein absoluter Wert von Fr. 10'000.-- kodifiziert.

¹⁷ Z.B. Art.34 Abs.1 lit.k BE-StG.

¹⁸ Z.B. §25 Abs.1 lit.m ZH-StG.

¹⁹ §23 Abs.1 AG-VStG, hinten § 10 A. 2.2.

lich abzulehnen, obwohl - wirtschaftlich betrachtet - eine Ueberprüfung fehl am Platz ist. Es muss daher eine ökonomisch sinnvolle Lösung gefunden werden, die nicht zu einer faktischen Umwandlung gemeinnütziger Zuwendungen in Sozialabzüge führt²⁰.

C. ERBSCHAFTS- UND SCHENKUNGSSTEUERN

Soweit die Kantone Erbschafts- und Schenkungssteuern erheben, sind gemeinnützige Institutionen oder Zuwendungen zu gemeinnützigen Zwecken bzw. an gemeinnützige Organisationen in vollem Umfang davon befreit²¹.

Eine Ausnahme vom genannten Grundsatz kennt lediglich der Kanton Solothurn. Dieser erhebt zusätzlich zur Erbanfall- eine sogenannte Nachlasssteuer, die keine Befreiung aus Gründen der Gemeinnützigkeit normiert. Ebenso erhebt der Kanton Neuenburg neben der Erbanfall- eine Nachlasssteuer. Das diese Steuer regelnde Gesetz sieht allerdings - im Gegensatz zu demjenigen des Kantons Solothurn - die Möglichkeit der Befreiung gemeinnützige Zwecke verfolgender juristischer Personen vor²².

Als weitere Besonderheit sei die Erbschaftsteuergesetzgebung des Kantons Graubünden erwähnt. Auch dieser erhebt eine Nachlasssteuer. Derjenige Teil des Nachlasses, der an gemeinnützige Institutionen mit Sitz im Kanton Graubünden geht, ist steuerfrei²³. Je nachdem hat eine gemeinnützige Körperschaft oder Anstalt aber eine kommunale Erbanfall- oder Nachlasssteuer zu entrichten. In der Regel enthalten jedoch auch die Gemeindesteuergesetze Ausnahmen für solche Fälle²⁴.

20 Hinten § 14 D.

21 Hinten § 11 B.

22 Art.4 Abs.4 NE-LEH.

23 Art.87 Abs.2 GR-StG.

24 Z.B. Art.42 Abs.1 Ziff.1 GR-StG Chur.

3. KAPITEL

RECHTSGRUNDLAGEN DES BUNDES UND DER KANTONE

§ 9 KRITERIEN FÜR DIE GRUPPENEINTEILUNG

A. FORMULIERUNGEN DER BEFREIUNGSARTIKEL GEMEINNÜTZIGER INSTITUTIONEN

Die einzelnen Staatssteuergesetze weisen in ihren Formulierungen der Befreiungsartikel grosse Unterschiede auf; insb. in denjenigen Teilen, die die Befreiung juristischer Personen aus Gründen der Gemeinnützigkeit behandeln¹. Trotzdem ist in diesem Bereich die Rechtsanwendung des Bundes und der Kantone in den Grundsätzen gleich.

Steuerbefreiung wird danach Körperschaften und Anstalten, die gemeinnützige Aufgaben wahrnehmen, für die dem privilegierten Zweck dienenden Teile des Vermögens und des Einkommens bzw. Kapitals und Ertrags gewährt. Die untersuchte Praxis des Bundes und der grossen Kantone lässt die objektive Steuerbefreiung gemeinnütziger Institutionen zu².

¹ Vgl. z.B. §16 lit.d ZH-StG mit §12 Abs.1 Ziff.5 LU-StG.

² Vorn § 6 E. 1.

Das Kriterium der unterschiedlich formulierten Normen ist daher für die Zuordnung der Regelungen in eine bestimmte Gruppe ungeeignet. Die sich ergebenden Unterschiede beruhen auf einer rein grammatikalischen Auslegung der einzelnen Gesetzestexte und sind in der Rechtsanwendung weitgehend verwischt.

B. ZUWENDUNGEN

Unterscheidungskriterien im Zusammenhang mit den Zuwendungen gibt es einige. So kann beispielsweise der Umfang der zum Abzug zugelassenen Spenden als Differenzierungsmerkmal angesehen werden. In diesem Fall stehen sich Gesetze, die keine Begrenzung der zugelassenen Abzüge beinhalten und Rechtssetzungsakte, die eine Höchst-, eine Mindestgrenze oder beides kodifizieren, gegenüber. Die erwähnte Gliederung ist für eine sinnvolle Gruppenbildung ebenfalls nicht geeignet, da die grundsätzlichen, hinter der entsprechenden Norm stehenden Gedanken dieselben sind, unbeachtlich des Vorhandenseins oder Fehlens einer Abzugsbegrenzung.

Eine brauchbare Gruppenbildung erreicht man, wenn als Unterscheidungskriterium die Zulassung oder Nicht-Zulassung gemeinnütziger Spenden gewählt wird. Dabei können die kantonalen Regelungen in drei Gruppen eingeteilt werden. Eine Gruppe bilden diejenigen Kantone, die freiwillige gemeinnützige Zuwendungen sowohl als Abzug vom steuerbaren Einkommen bzw. Ertrag anerkennen, wenn der Spender eine natürliche als auch dann, wenn er eine juristische Person ist. Eine zweite Gruppe bilden diejenigen Kantone, welche gemeinnützige Spenden gemäss gesetzlicher Regelung nicht als Abzüge behandeln. Die dritte Gruppe schliesslich setzt sich aus denjenigen Gesetzestexten zusammen, die gemeinnützige Vergabungen nur zum Abzug zulassen, wenn der Gönner eine juristische Person ist.

Es ergibt sich folgendes Schema:

1	Gemeinnützige Zuwendungen können <u>sowohl</u> von natürlichen <u>als auch</u> von juristischen Personen abgezogen werden.
3	Gemeinnützige Zuwendungen können <u>nur</u> von juristischen Personen abgezogen werden.
2	Keine Abzugsmöglichkeit für gemeinnützige Zuwendungen.

1 Zürcher Gruppe

2 Luzerner Gruppe

3 Bundesgruppe

Der Kanton Appenzell-Ausserrrhoden kann nicht in dieses Schema eingeordnet werden. Er lässt gemeinnützige Spenden natürlicher Personen zum Abzug zu, nicht aber freiwillige Zuwendungen juristischer Personen³.

Die Gruppeneinteilung verfolgt die nachstehenden Zwecke: Erstens soll Klarheit darüber geschaffen werden, ob es eine bestimmte Regelung gibt, die von den Kantonen bevorzugt benutzt wird. Das ist wichtig im Hinblick auf die Behandlung des bundesrätlichen Entwurfes vom 25. Mai 1983 über die Steuerharmonisierung⁴, da sich der Harmonisierungsgesetzgeber nicht ohne weiteres über die bewährten kantonalen Regelungen hinwegsetzen darf⁵. Zweitens bildet die Gruppeneinteilung die Grundlage für die tabellarische Darstellung der gesetzlichen Regelungen⁶. Diese soll dazu beitragen, in kurzer Form einen Ueberblick über die Behandlung der Gemeinnützigkeit in den Staats-, Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzen sowie im BdBSt zu verschaffen.

3 Art.29 Abs.3 und Art.47 Ziff.2 (e contrario) AR-StG.

4 Hinten § 13 ("Steuerharmonisierung").

5 ZUPPINGER/BOECKLI/LOCHER/REICH S.4.

6 Hinten § 11 ("Tabellarische Darstellungen").

§ 10 GRUPPEN

A. ZUERCHER GRUPPE

1. Allgemeines

Sowohl natürliche als auch juristische Personen können gemeinnützige Spenden vom Einkommen bzw. Ertrag in Abzug bringen. Diese Regelung ist insofern konsequent, als nicht die Befreiung gemeinnütziger Körperschaften und Anstalten dadurch relativiert wird, dass man deren Haupteinnahmequellen - die Zuwendungen - beim Gönner besteuert und damit versucht, die Spendefreudigkeit des einzelnen möglichst gering zu halten¹. Allerdings lassen einzelne Staatssteuergesetze Abzüge nur in einem bestimmten Umfang zu².

Achtzehn Kantone gehören zur Zürcher Gruppe. Sie ist damit die grösste der drei Gruppen, was für den Steuerharmonisierungsgesetzgeber bedeutet, dass er diesem Beispiel grundsätzlich zu folgen hat. Er darf nur beim Vorliegen "spezieller Gründe und einer qualifizierten Rechtfertigung"³ davon abweichen.

1 Vgl. vorn § 1 C. 1.2., insb. FN 53.

2 Vorn § 8 ("Umfang der Steuerbefreiung").

3 ZUPPINGER/BOECKLI/LOCHER/REICH S.4.

2. Kantone

2.1. Uebersicht

Folgende Kantone gehören zur Zürcher Gruppe: Zürich, Bern, Schwyz, Obwalden, Glarus, Zug, Freiburg, Basel-Stadt, Basel-Land, Schaffhausen, Appenzell-Innerrhoden, St.Gallen, Aargau, Thurgau, Waadt, Wallis, Neuenburg und Jura.

2.2. Beispiele von Gesetzestexten

Eine Abzugsmöglichkeit mit einer Höchstgrenze ist in §25 Abs.1 lit.m ZH-StG kodifiziert. Danach können natürliche Personen von ihren steuerbaren Einkünften abziehen:

"Zuwendungen an den Kanton und seine Anstalten, an zürcherische Gemeinden und ihre Anstalten und an andere juristische Personen, welche im Hinblick auf gemeinnützige Zwecke von der Steuerpflicht im Kanton befreit sind, bis zu höchstens 20% des Reineinkommens". Entsprechend lautet der betreffende Artikel für die juristischen Personen⁴.

Art.48 lit.c AI-StG sei als Beispiel für die Abzugsmöglichkeit gemeinnütziger Spenden ohne Höchstgrenze genannt. Danach können juristische Personen bei der Ermittlung des Reinertrages abziehen:

"die Zuwendungen an den Kanton und seine Anstalten, an Bezirke und Gemeinden des Kantons und ihre Anstalten, sowie an andere juristische Personen, welche im Hinblick auf gemeinnützige Zwecke von der Steuerpflicht im Kanton befreit sind, insbesondere auch Zuwendungen an steuerbefreite Ausgleichskassen und Sozialversicherungskassen".

⁴ §46 lit.e ZH-StG.

Art.27 Abs.1 lit.a SG-StG normiert eine Mindestgrenze für die Abzugsmöglichkeit natürlicher Personen. Von den Nettoeinkünften können abgerechnet werden:

"die freiwilligen Zuwendungen für ausschliesslich öffentliche oder gemeinnützige Zwecke, soweit sie Fr. 200.-- übersteigen, höchstens 10 Prozent der Nettoeinkünfte".

Eine Grenze besonderer Art beinhaltet §23 Abs.1 AG-VStG⁵:

"Freiwillige und unentgeltliche Zuwendungen bis zu insgesamt Fr. 100.-- im Jahr können ohne Nachweis abgezogen werden. Ist der beanspruchte Abzug grösser als Fr. 100.--, muss der übersteigende Betrag belegt werden".

B. LUZERNER GRUPPE

1. Allgemeines

Die Staatssteuergesetze der Kantone, die in die Luzerner Gruppe einzureihen sind, zeichnen sich dadurch aus, dass sie weder Spenden natürlicher Personen noch solche juristischer Personen zum Abzug zulassen⁶. Die Regelung berücksichtigt damit nicht, dass gemeinnützige Zuwendungen im Unterschied zu Steuern (grundsätzlich nicht abzugsfähig⁷) freiwillig erbracht werden, was die Schaffung von Abzugsmöglichkeiten für Spenden m.E. notwendig macht⁸.

5 Zur Kritik an dieser Norm des Kantons Aargau siehe vorn § 8 B. 2.

6 Es gilt aber zu beachten, dass gemeinnützige Zuwendungen im Einzelfall die Voraussetzungen geschäftsmässig begründeter Aufwendungen erfüllen können und aus diesem Grund abziehbar sind. Vgl. RK Luzern vom 28.3.1973, ES 1971-1973 Nr.18.

7 Eine Ausnahme beinhaltet z.B. Art.72 lit.a SG-StG, der die im massgeblichen Geschäftsjahr bezahlten Steuern einer juristischen Person als den geschäftsmässig begründeten Aufwendungen gleichgestellte Gelder zum Abzug zulässt.

8 Hinten § 12 B.

2. Kantone

2.1. Uebersicht

Die folgenden vier Kantone gehören zur Luzerner Gruppe: Luzern, Uri, Graubünden und Tessin.

2.2. Vor- und Nachteile

Ein gewichtiger Vorteil der Luzerner Gruppe liegt in der Einfachheit der Ueberprüfung von Steuererklärungen. Wenn beispielsweise ein Steuerpflichtiger Spenden an nur teilweise gemeinnützige Institutionen abziehen will und daher geprüft werden muss, ob und in welchem Umfang die erwähnten Zuwendungen als Abzüge anzuerkennen sind, bedeutet deren konsequenter Ausschluss eine wesentliche Erleichterung für die Steuervollzugsbehörden. Einen Nachteil hingegen stellt die Beschränkung der Spendefreudigkeit⁹ des einzelnen dar, was zu einer Verknappung der Geldmittel gemeinnütziger Institutionen führt. Dies kann vom Resultat her mit der Besteuerung einer gemeinnützigen Organisation verglichen werden. Für diese ist es m.E. bedeutungslos, ob sie von allem Anfang an weniger Geld zur Verfügung hat oder erst mehr und dann dem Staat in Form von Steuern einen Teil abgeben muss.

Die gesetzliche Regelung der Luzerner Gruppe beschränkt durch die indirekte Verkleinerung der verfügbaren Geldmenge gemeinnütziger Institutionen deren Aufgabenerfüllung.

Dies verträgt sich m.E. nicht mit dem aus der Steuerbefrei-

⁹ Für den Einfluss steuerfreier Zuwendungen auf die Gebefreudigkeit des einzelnen vgl. BOSSHARDT, Einkommens- und Vermögenssteuer S.103.

ung solcher Körperschaften und Anstalten fliessenden Gedanken möglichst ungehinderter, anerkanntermassen im Allgemeininteresse liegender Aufgabenerfüllung. Der Staat kann nicht einerseits grosszügig sein, d.h. Steuerbefreiungen für gemeinnützige Organisationen normieren und andererseits deren Haupteinnahmequellen - die Spenden - in "kleinlicher" Manier durch Beschränkung der Gebefreudigkeit des einzelnen im Keim ersticken.

C. BUNDESGRUPPE

1. Allgemeines

Die Bundesgruppe lässt Zuwendungen nur dann zum Abzug zu, wenn der Spender eine juristische Person ist. Der Bund und der Kanton Solothurn gewähren darüber hinaus Steuerfreiheit für Vergabungen natürlicher Personen, wenn der Spender Inhaber oder Teilhaber eines geschäftlichen Betriebes ist¹⁰.

2. Beteiligte

2.1. Uebersicht

Zur Bundesgruppe gehören der Bund sowie die Kantone Nidwalden, Solothurn¹¹ und Genf.

¹⁰ Art.22 Abs.1 lit.f BdBSt, §34 Abs.1 lit.i SO-StG. Zur Ablehnung der in Art.22 Abs.1 lit.f BdBSt enthaltenen Buchführungspflicht vgl. KAENZIG N.185 zu Art.22 BdBSt.

¹¹ Seit dem 1. Januar 1986 ist der Kanton Solothurn bei der Zürcher Gruppe einzuordnen, hinten § 11 FN 3.

2.2. Bemerkungen

Die unterschiedliche Behandlung natürlicher und juristischer Personen im Zusammenhang mit der Abzugsgewährung gemeinnütziger Vergabungen leuchtet m.E. nicht ein. Geradezu stossend wirken die Gesetze der Kantone Genf und Nidwalden, die sämtliche natürlichen Personen von der Abzugsmöglichkeit ausschliessen. "Zwischen dem Einzelkaufmann und den Handelsgesellschaften ohne juristische Persönlichkeit einerseits und den juristischen Personen andererseits bestehen keine tatsächlichen Unterschiede, die eine verschiedene Behandlung rechtfertigen"¹².

KAENZIG¹³ bemerkt zu der in Art.22 Abs.1 lit.f BdBSt enthaltenen Steuerbefreiung Selbständigerwerbender folgendes: "Der Bundesgesetzgeber hat offensichtlich durch einen unbeschränkten Abzug der Aufwendungen für ausschliesslich gemeinnützige Zwecke die Unternehmer zu einer dem Allgemeininteresse dienenden und die Tätigkeit des öffentlichen Gemeinwesens auf diesem Gebiet unterstützenden Spendefreudigkeit anregen wollen". Mit diesem Argument, das selbstverständlich auch für eine allfällige Kodifizierung der Abzugsmöglichkeit gemeinnütziger Zuwendungen sämtlicher natürlicher Personen sinngemäss in die Waagschale geworfen werden kann, tritt KAENZIG der Auffassung des BGer¹⁴ entgegen, welches Spenden gemäss Art.22 Abs.1 lit.f BdBSt an die Voraussetzung knüpft, dass sie aus geschäftlichen Gründen erfolgen.

¹² NICGLI S.47 als Kritik zu Art.22 Abs.1 lit.f BdBSt, der in seiner ersten Fassung gemeinnützige Zuwendungen sämtlicher natürlicher Personen nicht zum Abzug zuließ. Vgl. auch oben § 2 C. 1.2.

¹³ KAENZIG N.186 zu Art.22 BdBSt.

¹⁴ BGer vom 4.11.1960, ASA 36 (1967/1968) S.85.

S 11 TABELLARISCHE DARSTELLUNGEN

A. DIREKTE BUNDESSTEUER UND STAATSTEUERN

1. Zürchergruppe

Kanton	Gesetz	Befreiung gemeinnütziger Institutionen	Abzugsmöglichkeit des Spenders für gemeinnützige Zuwendungen:	
			Natürliche Personen	Juristische Personen
ZH	StG	§16 lit.d	§25 Abs.1 lit.m	§46 lit.e
BE	StG	Art.23 Abs.1 Ziff.9	Art.34 Abs.1 lit.k	Art.65 i.V.m. Art.34 Abs.1 lit.k
SZ	StG	§5 lit.d	§22 Abs.1 lit.h	§38 Abs.3
OW	StG	Art.90 Abs.1 lit.d	Art.33 Abs.3	Art.93 lit.b
GL	StG	Art.15 Ziff.4	Art.25 Abs.1 Ziff.1	Art.43 Ziff.2
ZG	StG	§15 Abs.1 Ziff.3	§20 Abs.1 Ziff.12	§38 Abs.2 Ziff.1
FR	LIC	Art.21 lit.c	Art.36 Abs.1 lit.m	Art.84 Abs.2
BS	StG	§7 Abs.1 lit.c	§45 lit.c	§73 Abs.2 lit.c
BL	StG	§16 Abs.1 lit.e	§29 Abs.1 lit.l	§54 lit.c
SH	StG	Art.17 Abs.1 lit.d	Art.23 Abs.1 lit.f	Art.44 lit.d
AI	StG	Art.16 lit.d	Art.24 Abs.1 lit.i	Art.48 lit.c
SG	StG	Art.17 Abs.1 lit.e	Art.27 Abs.1 lit.a	Art.72 lit.b bis
AG	StG	§13 Abs.1 lit.b	§30 lit.b	§30 lit.b
	ASTG	§8 Abs.1		§13 lit.c
TC	StG	§13 lit.e	§19 lit.i	§49 lit.e
VD	LID	Art.15 Abs.1 lit.f	Art.23 Abs.1 lit.n	Art.55 lit.b
VS	LF	Art.79 Abs.1 lit.f	Art.29 Abs.1 lit.g	Art.82 lit.b
NE	LID	Art.16 lit.f	Art.26 Abs.1 lit.n	Art.58 lit.c
JU	LID	Art.23 Abs.1 Ziff.9	Art.37 Abs.1 lit.j	Art.78 i.V.m. Art.37 Abs.1 lit.j

2. Luzernergruppe¹

Kanton	Gesetz	Befreiung gemeinnütziger Institutionen
--------	--------	--

LU	StG	§12 Abs.1 Ziff.5
UR	StG	Art.4 Abs.1 lit.f
GR	StG	Art.9 Ziff.6
TI	LT	Art.15 Abs.1 lit.f

3. Bundesgruppe²

Kanton	Gesetz	Befreiung gemeinnütziger Institutionen	Abzugsmöglichkeit des Spenders für gemeinnützige Zuwendungen: Juristische Personen
--------	--------	--	---

Bund	BdBSt	Art.16 Ziff.3	Art.49 Abs.2
NW	StG	Art.84 Abs.1 Ziff.7	Art.88 Ziff.2
SO ³	StG	§26 Abs.1 lit.d	§61 Abs.1 i.V.m. §34 Abs.1 lit.i
GE	LCP	Art.75 Abs.2	Art.67 lit.a

Im Bund und im Kanton Solothurn besteht eine Abzugsmöglichkeit gemeinnütziger Spenden für natürliche Personen, die Inhaber oder Teilhaber eines Geschäftsbetriebes sind⁴.

1 Keine ausdrücklichen gesetzlichen Abzugsmöglichkeiten für gemeinnützige Zuwendungen. Diese können aber u.U. Geschäftsunkosten darstellen, vorn § 7 C. 2.2.

2 Keine Abzugsmöglichkeiten für gemeinnützige Zuwendungen natürlicher Personen, Ausnahmen: hinten FN 4.

3 Seit Inkrafttreten (1. Januar 1986) des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern vom 1. Dezember 1985 ist die Befreiung gemeinnütziger Institutionen in §90 lit.i geregelt. Die Spendenabzugsmöglichkeit juristischer Personen ergibt sich aus §92 Abs.1 lit.b i.V.m. §34 Abs.2 des erwähnten Erlasses. Neu können Spendenabzüge von sämtlichen natürlichen Personen geltend gemacht werden (§34 Abs.2 und §41 Abs.1 lit.1 SO-nStG) und nicht nur von Selbständig-erwerbenden (hinten FN 4). Die geltende gesetzliche Regelung des Kantons Solothurn ist bei der Zürcher Gruppe einzuordnen.

4 Art.22 Abs.1 lit.f BdBSt; §34 Abs.1 lit.i SO-StG.

4. Uebrige⁵

Kanton	Gesetz	Befreiung gemeinnütziger Institutionen	Abzugsmöglichkeit des Spenders für gemeinnützige Zuwendungen: Natürliche Personen
--------	--------	--	--

AR	StG	Art.9 Abs.1 Ziff.6	Art.29 Abs.3
----	-----	--------------------	--------------

Die Kritik zur gesetzlichen Regelung der Kantone Genf und Nidwalden gilt hier sinngemäss⁶.

⁵ Keine ausdrücklichen gesetzlichen Abzugsmöglichkeiten für gemeinnützige Zuwendungen juristischer Personen. Derartige Spenden können aber u.U. Geschäftsunkosten darstellen, vorn § 7 C. 2.2.

⁶ Vorn § 10 C. 2.2.

B. ERBSCHAFTS- UND SCHENKUNGSSTEUERN

1. Erbanfall- und Schenkungssteuern

Kanton	Gesetz:		Im Zusammenhang mit der steuerrechtlichen
	Erbanfallsteuer	Schenkungssteuer	Gemeinnützigkeit massgebliche Befreiungsnorm
ZH ¹	ErbStG		§10 Abs.1 lit.e
BE	ErbStG		Art.6 Abs.1 Ziff.5
LU ²	ErbStG	-	§11 Abs.1 Ziff.5
UR	ErbStG		Art.3 lit.d
SZ ³	-	-	
OW	StG		Art.128 Abs.1 lit.b i.V.m. Art.90 Abs. 1 lit.d
NW	StG		Art.184 Ziff.1 i.V.m. Art.84 Abs.1 Ziff.7
GL	StG		Art.168 i.V.m. Art.15 Ziff.4
ZG	StG		§130 Ziff.3
FR	LDE		Art.76 lit.i
SO ^{2/4/5/6}	ErbA,ErbZ,ErbV	-	§2 Abs.1 ErbA i.V.m. Ziff.1 ErbZ i.V.m. Ziff.1 ErbV
BS	StG		§7 Abs.1 lit.c
BL	ErbStG		§9 lit.a ErbStG i.V.m. §16 Abs.1 lit.e StG
SH	ErbStG		Art.3 Abs.1 lit.e
AR	StG		Art.136 Ziff.2 lit.a
AI	StG		Art.124 lit.b
SG	StG		Art.155 Abs.1 lit.b
GR ⁷	-	StG	Art.92 Abs.2 i.V.m. Art.9 Ziff.6
AG	StG		§13 Abs.1 lit.b
TG	ErbStG		§5 lit.b ErbStG i.V.m. §13 lit.e StG
TI	LT		Art.120 Abs.1 lit.e
VD	LMSD		Art.20 Abs.1 lit.d
VS	LF		Art.112 Abs.1 lit.f
NE ⁴	LSD		Art.6 Abs.1 lit.c
GE	LDS	LDE	Art.6 Abs.2 LDS; Art.5 lit.b LDE
JU	LTS		Art.6 Abs.1 Ziff.5

2. Nachlasssteuern

Kanton	Gesetz:	Im Zusammenhang mit der steuerrechtlichen Gemeinnützigkeit massgebliche Befreiungsnorm
SO ^{8/9}	EGZGB	-
GR	StG	Art.87 Abs.2 i.V.m. Art.9 Ziff.6
NE	LEH	Art.4 Abs.4

1 Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 28. September 1986 (Inkrafttreten: 1. Januar 1987); altes Recht: §7 Abs.1 lit.b ZH-ErbStG.

2 Die Kantone Luzern und Solothurn (neue Regelung, siehe hinten FN 6) erheben keine Schenkungssteuer.

3 Der Kanton Schwyz erhebt weder eine Erbanfall-, eine Nachlass- noch eine Schenkungssteuer.

4 Die Kantone Solothurn und Neuenburg erheben zusätzlich zur Erbanfall- eine Nachlasssteuer.

5 Keine Befreiung, aber eine reduzierte Erbanfallsteuer von 1,5 Prozent im Kanton Solothurn (neue Regelung, siehe hinten FN 6).

6 Seit Inkrafttreten (1. Januar 1986) des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern vom 1. Dezember 1985 kennt auch der Kanton Solothurn eine Schenkungssteuer. Gemeinnützige juristische Personen sind sowohl von der Erbanfall- als auch von der Schenkungssteuer befreit (§225 Abs.1 lit.d i.V.m. §90 lit.i und §236 Abs.1 lit.d i.V.m. §90 lit.i des erwähnten Gesetzes).

7 Der Kanton Graubünden erhebt anstelle der Erbanfall- eine Nachlasssteuer. Die Gemeinden können zusätzlich z.B. Erbanfallsteuern erheben: Diese enthalten meist auch Befreiungen im Zusammenhang mit der steuerrechtlichen Gemeinnützigkeit: Vgl. Art.42 Abs.1 Ziff.1 GR-StG Chur.

8 Die Promillegebühr (Nachlasssteuer) des Kantons Solothurn sieht keine Befreiung vor.

9 Seit Inkrafttreten des neuen Steuergesetzes (siehe vorn FN 6) ist die Nachlasssteuer (Nachlasssteuer) in §217 - §222 des erwähnten Erlasses geregelt. Eine Steuerbefreiung für gemeinnützige Institutionen ist nicht vorgesehen.

DRITTER THEIL
GEMEINNÜTZIGKEIT DE LEGE FERENDA

§ 12 BEGRÜNDUNG UND NOTWENDIGKEIT DER STEUERBEFREIUNG

A. BEGRÜNDUNG

1. Besondere Stellung gemeinnütziger Körperschaften und Anstalten

Im Verhältnis zu den privatrechtlichen Körperschaften und Anstalten, die steuerlich nicht privilegierte Zwecke verfolgen, kommt den gemeinnützigen juristischen Personen eine besondere Stellung zu. Diese ist im wesentlichen durch drei Merkmale gekennzeichnet:

- Erstens sind gemeinnützige Institutionen von der Entrichtung der Ertrags- und Kapitalsteuern und in der Regel auch von den Erbschafts- und Schenkungs- sowie den Nachlasssteuern befreit¹. Dies bedeutet namentlich in Zeiten hoher Steuerbelastung nicht nur eine wesentliche Erleichterung für die Zweckverfolgung der Körperschaft oder Anstalt, sondern wirkt sich auch motivierend auf die sie tragenden natürlichen Personen aus.

- Zweitens können gemeinnützige Organisationen aufgrund ihrer besonderen Tätigkeiten (Unterstützung des Staates in der Erfüllung seiner Aufgaben; andere förderungswerte Zwecke) als Elemente des Gemeinwesens angesehen werden. Wird eine gemeinnützige Körperschaft aufgelöst, müssen deren Aufgaben vom Staat

¹ Der Kanton Solothurn erhebt von gemeinnützigen Institutionen eine reduzierte Erbanfallsteuer von 1,5 % (neue Regelung, siehe vorn § 11 B. FN 6) und sieht keine Befreiung von der Nachlasssteuer vor.

nach Möglichkeit übernommen und weitergeführt werden. Dieses "Muss" stellt allerdings keine rechtliche Verpflichtung dar, sondern ergibt sich als Konsequenz daraus, dass die Zweckverfolgung der aufgelösten Institution - soll kein Vakuum entstehen - aufrechtzuerhalten ist. Für die Erhaltung kommen nur der Staat oder eine andere gemeinnützige juristische Person in Frage.

- Drittens sind aber gemeinnützige Organisationen trotz der ersten beiden Bemerkungen rechtlich selbständig. Die private Initiative wird daher nicht durch staatliches Eingreifen gehemmt. "Der Staat hütet sich vor einer Intervention", so NIGGLI², "weil er weiss, dass sich hier ein Feld erstreckt, das durch das schöpferische Schaffen des Individuums zum Blühen gebracht wird". Im übrigen erfüllen gemeinnützige Körperschaften und Anstalten meist Tätigkeiten, die ein rasches und flexibles Handeln erfordern. Dazu eignet sich der aufgrund seiner Grösse eher verbürokratisierte Staatsapparat nicht in jedem Fall optimal.

2. Unterstützung gemeinnütziger Organisationen durch den Staat

2.1. Gründe der Unterstützung

Gründe für die subjektiv ausgestalteten Steuerbefreiungen - insb. die Unterstützung gemeinnütziger juristischer Personen durch den Staat - gibt es viele. "Es kreuzen sich Ueberlegungen völkerrechtlicher, staatsrechtlicher, staatsökonomischer, oder sozialpolitischer Natur mit kulturellen, wissenschaftlichen oder religiösen Interessen"³. Verfehlt wäre daher der Versuch,

² NIGGLI S.30.

³ ZUPPINGER/BOECKLI/LOCHER/REICH S.238; ebenso REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER N.2 zu §16 ZH-StG; Näheres zur rechtsphilosophischen und sozialpolitischen Begründung bei NIGGLI S.27 ff.

sämtliche Steuerbefreiungen aus einem einzigen Grundgedanken herzuleiten⁴. Je nach dem konkreten Inhalt der gemeinnützigen Tätigkeit beispielsweise ist der für die Unterstützungswürdigkeit massgebende Grund ein anderer.

Gemeinsam ist, dass sämtliche gemeinnützigen juristischen Personen dem Gemeinwesen bei der Erfüllung seiner Aufgaben helfen oder andere förderungswerte Zwecke verfolgen und dieses darauf in irgendeiner Form zu reagieren hat. "Mit andern Worten erscheinen die gemeinnützigen Institutionen vom Staat her als unterstützungswürdig"⁵.

2.2. Varianten der Unterstützung

Für die staatliche Unterstützung von Körperschaften und Anstalten kommen drei Möglichkeiten in Betracht. Das Gemeinwesen kann Subventionen entrichten, Steuerbefreiungen vornehmen oder beides kombinieren.

Durch die Vergabe von Subventionen unterstützt der Staat die Empfänger aktiv. Der Vorteil dieser Variante ist m.E., dass die Unterstützung gezielt erfolgen kann und umfangmässig klar fixiert ist.

Die Steuerbefreiung stellt eine passive Unterstützungsmöglichkeit dar. Der Staat verzichtet dabei auf Einnahmen. Der Nachteil dabei ist, dass der Unterstützungsumfang nicht zum voraus bestimmt werden kann. Normalerweise ist er aber doch wenigstens bestimmbar. Die Vorteile sind in der Einfachheit dieser Variante zu sehen. Das Gemeinwesen braucht nicht durch ein aufwendiges Verfahren Steuern einzuziehen und diese anschliessend, ist die Unterstützungswürdigkeit einer Organisation anerkannt, ganz oder z.T. wieder derselben Institution in Form von Subventionen zuzuwenden.

⁴ REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER N.2 zu §16 ZH-StG.

⁵ MEIER, ZBl 65 (1964) S.206.

Die Kombination beider Methoden kommt in Frage, wenn eine Körperschaft oder Anstalt in einem über die Steuerbefreiung hinausgehenden Masse unterstützt werden soll.

3. Gemeinnützige Zuwendungen

3.1. Behandlung beim Empfänger

Für die Gründe, die dazu führen, eine gemeinnützige Institution als Empfängerin einer Zuwendung von der Entrichtung der Erbschafts- oder Schenkungssteuern zu befreien sowie die Spende nicht mit einer Nachlasssteuer zu belasten, kann auf das bereits Gesagte verwiesen werden⁶.

3.2. Behandlung beim Spender

Der Bund und die Kantone sind frei, ob sie in ihren Steuergesetzen für Spenden zu gemeinnützigen Zwecken Abzugsmöglichkeiten kodifizieren wollen oder nicht. Daher sind in diesem Punkt die unterschiedlichsten gesetzlichen Lösungen anzutreffen⁷. Mit der Kodifizierung der Abzugsmöglichkeit gemeinnütziger Zuwendungen nimmt die Spendefreudigkeit der Steuerpflichtigen zu⁸; namentlich wenn die Steuerbelastung gross ist. Gleichzeitig bedeutet dies eine indirekte staatliche Unterstützung der gemeinnützigen Organisationen.

M.E. leuchtet es ein, dass ein Steuerpflichtiger, den eine gemeinnützige Zuwendung - wirtschaftlich betrachtet - nicht doppelt belastet, eher mehr spendet als derjenige, der seine

⁶ Vorn § 12 A. 2.1.

⁷ Vorn § 11 ("Tabellarische Darstellungen").

⁸ So bezeichnet BOSSHARDT, Einkommens- und Vermögenssteuer S.103 die Steuerfreiheit für gemeinnützige Vergabungen als eine erfreuliche Ausnahme von der objektiven Steuerpflicht, die der Gebefreudigkeit zugunsten der gemeinnützigen Institutionen Antrieb geben soll.

Vergabung noch als Einkommen versteuern muss.

Setzt man voraus, dass die Summe der 'gemeinnützigen Organisationen zufließenden' Gelder konstant ist, haben Gemeinwesen, die Spenden zum Abzug zulassen, kleinere Steuereinnahmen, dafür aber auch weniger Ausgaben im Bereich der Subventionierung privilegierte Zwecke verfolgender Institutionen. Sind gemeinnützige Zuwendungen Teil der Lebenshaltungskosten, ist das Steueraufkommen zwar grösser, das entsprechende Gemeinwesen hat aber gewichtigere Unterstützungsbeiträge zu leisten. Wie allerdings die Bewegung des Geldflusses genau aussieht, wird wohl nie exakt abgeklärt werden können.

M.E. hat sich die Kodifizierung der Abzugsmöglichkeit gemeinnütziger Zuwendungen für den konsequenten Gesetzgeber zwingend als logische Folge aus der Steuerbefreiung gemeinnütziger Zwecke verfolgender Institutionen zu ergeben.

B. NOTWENDIGKEIT

Gemeinnützige Institutionen helfen dem Staat bei der Erfüllung seiner Aufgaben oder nehmen andere förderungswerte Zwecke wahr. Darauf hat das Gemeinwesen in irgendeiner Form zu reagieren. Die generelle Unterstützungswürdigkeit gemeinnütziger Organisationen ist somit gegeben. Es fragt sich aber, ob die Steuerbefreiung dafür das richtige Mittel ist.

Die meisten Autoren, die die Problematik der Steuerbefreiung behandeln, gehen auf diesen Punkt nur z.T. ein; wie z.B. BOSSHARDT⁹: "Es liesse sich nicht rechtfertigen, Körperschaften,

⁹ BOSSHARDT, Einkommens- und Vermögenssteuer S.64; Aehnlich ZUPPINGER/BOECKLI/LOCHER/REICH S.238; SCHMID, StR 39 (1984) S.548: "Wenn oder soweit eine juristische Person ihr Vermögen oder Einkommen für eindeutig gemeinnützige Zwecke verwendet, darf man sie gerechterweise nicht besteuern. Sonst würde ja der Einsatz dieser finanziellen Mittel für gemeinnützige Zwecke zum Nachteil der Destinatäre entsprechend reduziert, was einem sozialen Rechtsstaat übel anstände".

die dem Staate oder der Gemeinde Aufgaben abnehmen oder sie doch bei ihrer Aufgabenerfüllung wesentlich unterstützen, durch steuerliche Belastung in ihrer Wirksamkeit zu behindern". Die Behinderung in der Wirksamkeit kann aber auch anderweitig (durch Ausrichtung von Subventionen) ausgeglichen werden. BOSS-HARDT's Argument für die Steuerbefreiung steht daher nicht in einem mathematisch eindeutigen Verhältnis zur Nichtbehinderung in der Wirksamkeit.

Ein Gemeinwesen hat sich m.E. so zu verhalten, dass für die Allgemeinheit der grösste Nutzen erzielt wird. Es ist daher nicht das Mittel zur Unterstützung gemeinnütziger Körperschaften zu suchen, das deren Wirksamkeit am wenigsten behindert, sondern dasjenige, das - gesamthaft gesehen - dem Staat in der Erfüllung seiner mannigfachen Aufgaben am meisten nützt.

Dabei gelange ich zum Ergebnis, dass die Steuerbefreiung gemeinnütziger Institutionen kombiniert mit von Fall zu Fall auszurichtenden Subventionen am nützlichsten ist. Würde die Steuerbefreiung nicht gewährt, d.h. die Unterstützung privilegierte Zwecke verfolgender Körperschaften und Anstalten auf das Mittel der Subventionen verlagert, stünde man vor der Situation, dass der Staat mit der einen Hand nimmt, was er mit der andern wieder ersetzen¹⁰ muss. Der dadurch entstehende Verwaltungsaufwand würde wohl einen guten Teil der zur Verfügung stehenden Gelder verschlingen, ohne etwas zu nützen.

Im weiteren darf der psychologische Effekt, den eine Steuerbefreiung aus Gründen der Gemeinnützigkeit bewirkt, nicht unterschätzt werden. Durch die Befreiung wird offiziell anerkannt, dass die Tätigkeit der steuerbefreiten Organisation im öffentlichen Interesse ist. Das geht weit über die Anerkennung der blossen Unterstützungswürdigkeit hinaus¹¹ und bedeutet für jeden Spender praktisch eine Garantie, dass seine Zuwendung in dem von ihm gewollten Sinn genutzt wird und zwar in vollem Um-

¹⁰ MEIER, ZBl 65 (1964) S.206; NIGGLI S.31.

¹¹ NIGGLI S.32.

fang. Unter Umständen ruft die Befreiung beim Spender überhaupt erst den Entschluss zur Vergabung eines bestimmten Geldbetrages hervor. Darüber hinaus wirkt sich eine Ausnahme von der Steuerpflicht positiv auf die Initiative derjenigen Individuen aus, die die gemeinnützige Institution tragen. Das beinhaltet einen nicht messbaren, zusätzlichen Nutzen gegenüber der Unterstützungsbeschränkung auf Subventionen. Schliesslich muss der Staat m.E. die Möglichkeit haben, zusätzlich zur Steuerbefreiung noch Subventionen an gemeinnützige juristische Personen ausrichten zu können, damit auch befreite Organisationen im Einzelfall eine aktive Unterstützung des Gemeinwesens erhalten. Das ist allerdings kein steuerrechtlich zu lösendes Anliegen.

Zur Notwendigkeit der Gewährung von Abzugsmöglichkeiten für gemeinnützige Spenden: Spenden von Privatpersonen stellen für die meisten gemeinnützigen Körperschaften und Anstalten die Haupteinnahmequelle dar. Würde diese versiegen, müsste der Staat aus Steuergeldern die gemeinnützigen Institutionen vermehrt unterstützen, wollte er deren Aufgabenerfüllung aufrechterhalten. Dazu wäre u.U. eine Erhöhung der Einnahmen der Gemeinwesen nötig, was wohl durch die steuerliche Mehrbelastung des einzelnen zu geschehen hätte. Dieser finanziert somit in jedem Fall die Tätigkeiten der privilegierten juristischen Personen; entweder durch Zuwendungen oder durch Steuern. Zu berücksichtigen ist aber, dass Spenden im Unterschied zu Steuern freiwillig erbracht werden¹². Da die freiwilligen gemeinnützigen Zuwendungen den Staat ebenfalls - wenn auch nur indirekt - in seiner Aufgabenerfüllung unterstützen, müssen m.E. die Gemeinwesen irgendwie darauf reagieren.

Die im Hinblick auf die Steuerbefreiung juristischer Personen konsequenteste und letztlich wohl auch beste Methode ist die Schaffung von Abzugsmöglichkeiten für freiwillige Zuwen-

12 Vgl. vorn § 10 B. 1.

dungen. Dadurch werden zwar die Steuereinnahmen kleiner, die Spendefreudigkeit aber grösser, was die Wirksamkeit gemeinnütziger Organisationen stärkt. Das nützt dem Staat mindestens ebenso wie ein etwas grösseres Steueraufkommen. Betont werden muss allerdings, dass die Gewährung von Abzügen für gemeinnützige Zuwendungen eine stille Beteiligung der Gemeinwesen an den Vergabungen darstellt. Bund, Kantone und Gemeinden spenden mit bzw. sind an jeder abzugsfähigen Zuwendung¹³ beteiligt. Der Umfang der Beteiligung entspricht der Höhe der Steuer, die im vergleichbaren Sachverhalt auf der 'nicht gespendeten Vergabung' geschuldet wäre. Im Einzelfall kann die Beteiligung der Gemeinwesen mehr als 50 Prozent der Zuwendung betragen.

Aus den genannten Gründen muss die Notwendigkeit der Steuerbefreiung gemeinnütziger Institutionen einerseits und der Gewährung von Abzügen für gemeinnützige Spenden andererseits unbedingt bejaht werden.

C. ERGEBNIS

Begründet werden kann die Steuerbefreiung gemeinnütziger Organisationen damit, dass diese aus der Sicht des Staates wegen besonderer Zweckerfüllung als unterstützungswürdig erscheinen. Die Befreiung stellt eine Notwendigkeit dar, weil im Zusammenhang mit gemeinnützigen juristischen Personen dasjenige Unterstützungsmittel gewählt werden muss, das dem Staat den grössten Nutzen bringt.

Die gesetzliche Festlegung von Abzugsmöglichkeiten für gemeinnützige Zuwendungen beinhaltet nichts anderes als die konsequente Weiterführung derjenigen Ueberlegungen, die den Ge-

¹³ Für die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen siehe vorn § 8 ("Umfang der Steuerbefreiung"), § 9 ("Kriterien für die Gruppeneinteilung") sowie § 10 ("Gruppen").

setzgeber zur Normierung von Steuerbefreiungen für gemeinnützige Institutionen veranlassen. Nicht nur die Zweckverfolgungen einer gemeinnützigen juristischen Person sind förderenswert, sondern auch die zu deren Unterstützung erbrachten Spenden. Gemeinwesen, deren Steuergesetze Spendenabzugsmöglichkeiten enthalten, beteiligen sich damit an jeder - im konkreten Fall auch effektiv zum Abzug zugelassenen - Vergabung.

2

§ 13 STEUERHARMONISIERUNG

A. GESETZESENTWUERFE

1. Verfassungsmässige Grundlage

Die verfassungsmässige Grundlage über die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden findet sich in Art.42 quinquies BV - angenommen in der Volksabstimmung vom 12. Juni 1977 - und lautet folgendermassen:

"¹Der Bund sorgt in Zusammenarbeit mit den Kantonen für die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden.

²Zu diesem Zweck erlässt er auf dem Wege der Bundesgesetzgebung Grundsätze für die Gesetzgebung der Kantone und Gemeinden über Steuerpflicht, Gegenstand und zeitliche Bemessung der Steuern, Verfahrensrecht und Steuerstrafrecht und überwacht ihre Einhaltung. Sache der Kantone bleibt insbesondere die Bestimmung der Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge.

³Bei der Grundsatzgesetzgebung für die direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie bei der Gesetzgebung über die direkte Bundessteuer hat der Bund auf die Bestrebungen der Kantone zur Steuerharmonisierung Rücksicht zu nehmen. Den Kantonen ist eine angemessene Frist für die Anpassung ihres Steuerrechts einzuräumen.

⁴Die Kantone wirken bei der Vorbereitung der Bundesgesetze mit."

2. Harmonisierungsauftrag

Auf der Grundlage von Art.42 quinquies BV sind zwei Ausführungsgesetze zu erlassen¹: "Ein Gesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG) und in Verbindung mit Art.41 ter BV ein Gesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)."

Aus Abs.1 von Art.42 quinquies BV geht hervor, dass nicht nur die Steuern der Kantone und Gemeinden aufeinander abzustimmen sind, sondern es müssen gleichermassen auch die Steuern des Bundes angeglichen werden². Zum Zweck der gegenseitigen Abstimmung der beiden Gesetzesentwürfe wurde eine Koordinationskommission für die Steuerharmonisierung ins Leben gerufen³. Rund acht Jahre - am 25. Mai 1983 - nach der Annahme des für die Harmonisierung grundlegenden Verfassungsartikels durch das Volk lagen die beiden bundesrätlichen Gesetzesentwürfe vor.

Im weiteren stellt sich nun die Frage, ob die Entwürfe für ein Steuerharmonisierungsgesetz und ein Gesetz über die direkte Bundessteuer verfassungskonform sind bzw. der sich aus Art.42 quinquies BV ergebende Gesetzgebungsauftrag richtig erfüllt worden ist⁴.

Im Rahmen dieser Arbeit interessiert nur, inwieweit sich die einschlägigen Entwurfsartikel über die Behandlung der Gemeinnützigkeit mit der Verfassung decken. Das wird jeweils an Ort und Stelle geprüft⁵. Ebenso geht es darum, die wichtigsten Unterschiede zu den geltenden Regelungen aufzuzeigen.

1 Botschaft, BB1 1983 III S.6.

2 ZUPPINGER/BOECKLI/LOCHER/REICH S.4.

3 Näheres in Botschaft, BB1 1983 III S.7.

4 Näheres bei ZUPPINGER/BOECKLI/LOCHER/REICH S.1 ff.

5 Hinten § 13 B. 2.2 und § 13 B. 2.3.

B. VORGESCHLAGENE REGELUNGEN

1. Entwurfstexte

Der bundesrätliche Entwurf vom 25. Mai 1983 für ein Steuerharmonisierungsgesetz (StHG)⁶ sieht in den einschlägigen, die Behandlung der steuerrechtlichen Gemeinnützigkeit betreffenden Artikeln folgendes vor:

- zu den Ausnahmen von der Steuerpflicht der juristischen Personen⁷:

"Art.26 Ausnahmen

¹Von der Steuerpflicht sind nur befreit:

f. juristische Personen mit Sitz in der Schweiz, die öffentliche oder ausschliesslich gemeinnützige Zwecke verfolgen, für den Gewinn und das Kapital, die ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet sind;"

- zu den Abzügen bei der Ermittlung der steuerbaren Einkünfte der natürlichen Personen⁸:

"Art.10 Allgemeines

¹Von den gesamten steuerbaren Einkünften werden die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge abgerechnet. Zu den notwendigen Aufwendungen gehören auch die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten.

²Allgemeine Abzüge sind:

i. freiwillige Zuwendungen an juristische Personen mit Sitz in der Schweiz, die im Hinblick auf öffentliche oder auf aus-

6 Botschaft, BB1 1983 III S.288 ff.

7 Botschaft, BB1 1983 III S.299.

8 Botschaft, BB1 1983 III S.292.

schliesslich gemeinnützige Zwecke von der Steuerpflicht befreit sind, bis zu einem nach kantonalem Recht bestimmten Ausmass;"

- zum geschäftsmässig begründeten Aufwand, der zum gesamten, der Gewinnsteuer unterliegenden Reingewinn einer juristischen Person nicht mitberechnet wird⁹:

"Art.28 Aufwand

¹Zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören auch:

c. freiwillige Zuwendungen bis zu einem nach kantonalem Recht bestimmten Ausmass an juristische Personen mit Sitz in der Schweiz, die im Hinblick auf öffentliche oder auf ausschliesslich gemeinnützige Zwecke von der Steuerpflicht befreit sind;"

Die Gemeinnützigkeitsartikel des Entwurfes zum Gesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)¹⁰ lauten folgendermassen:

- zu den Ausnahmen von der Steuerpflicht der juristischen Personen¹¹:

"Art.62

Von der Steuerpflicht sind befreit:

g. juristische Personen mit Sitz in der Schweiz, die öffentliche oder ausschliesslich gemeinnützige Zwecke in der Schweiz oder im gesamtschweizerischen Interesse verfolgen, für den Gewinn und das Kapital, die ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet sind;"

- zu den Abzügen bei der Ermittlung des Reineinkommens der natürlichen Personen¹²:

"Art.33

¹Von den Einkünften werden abgezogen:

i. die freiwilligen Zuwendungen an juristische Personen mit Sitz in der Schweiz, die im Hinblick auf öffentliche oder auf ausschliesslich gemeinnützige Zwecke von der Steuerpflicht be-

9 Botschaft, BB1 1983 III S.292.

10 Botschaft, BB1 1983 III S.316 ff.

11 Botschaft, BB1 1983 III S.338.

12 Botschaft, BB1 1983 III S.328.

freit sind, wenn die Zuwendungen im Steuerjahr 100 Franken erreichen und insgesamt 10 Prozent der um die Aufwendungen (Art. 26-33) verminderten steuerbaren Einkünfte nicht übersteigen;"

- zum geschäftsmässig begründeten Aufwand, der bei der Ermittlung des Reingewinns einer juristischen Person nicht mitgezählt wird¹³:

"Art.65 Geschäftsmässig begründeter Aufwand

Zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören auch:

c. freiwillige Zuwendungen bis zu 10 Prozent des Reingewinnes an juristische Personen mit Sitz in der Schweiz, die im Hinblick auf öffentliche oder auf ausschliesslich gemeinnützige Zwecke von der Steuerpflicht befreit sind;"

2. Einige Unterschiede zu den geltenden Regelungen

2.1. Allgemeines

Aus dem Begriff Harmonisierung geht hervor, dass Inhalt des Verfassungsauftrages ein Angleichen oder gegenseitiges Abstimmen der direkten Steuern des Bundes, der Kantone und Gemeinden ist. Im Vordergrund steht somit die Rechtsvereinheitlichung und nicht die Rechtsreform¹⁴. Vorlage für die Harmonisierung sind das kantonale und das Bundessteuerrecht. Kann in den Steuerrechtsordnungen der Kantone und des Bundes ein statistisches Schwergewicht festgestellt werden, hat sich der Harmonisierungsgesetzgeber grundsätzlich daran zu halten und nicht "ohne Not Neuland"¹⁵ zu betreten.

Aus diesem Blickwinkel sind auch sämtliche Regelungen bezüglich der Gemeinnützigkeit zu betrachten. Der Bundesgesetzgeber hat hier einen Weg zu beschreiten, der sich an die bewährten

13 Botschaft, BB1 1983 III S.340.

14 ZUPPINGER/BOECKLI/LOCHER/REICH S.3.

15 ZUPPINGER/BOECKLI/LOCHER/REICH S.4.

kantonalen Ordnungen sowie den BdBSt im Zusammenhang mit dem Begriff der Gemeinnützigkeit und den daraus resultierenden Steuerbefreiungen hält.

2.2. Begriff der Gemeinnützigkeit

Der Gemeinnützigkeitsbegriff des BdBSt hat eine wegweisende Funktion für die Begriffsbildung der Kantone. Vereinzelt orientieren sich diese umfassend für das Verständnis ihres Gemeinnützigkeitsbegriffes an demjenigen der direkten Bundessteuer¹⁶. Für den Harmonisierungsgesetzgeber bedeutet das, dass er den gleichen Gemeinnützigkeitsbegriff zu verwenden hat, wie er von der direkten Bundessteuer gebraucht wird, d.h. nicht ohne Not davon abweichen darf.

Daran hält sich der Entwurf über die Steuerharmonisierung insoweit, als er für die Steuerbefreiung die Verfolgung ausschliesslich gemeinnütziger Zwecke nennt. Es wird somit der Begriff der ausschliesslichen Gemeinnützigkeit gebraucht, wie er bereits im BdBSt¹⁷ kodifiziert ist. Ob die beiden Begriffe inhaltlich kongruent sind, ist eine Frage der Auslegung. Die ausschliessliche Gemeinnützigkeit wird weder im Harmonisierungsentwurf noch im BdBSt definiert.

Ist allerdings der Harmonisierungsgesetzgeber seinem Auftrag des gegenseitigen Abstimmens der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden nachgekommen, normiert der StHG Entwurf die gleiche 'ausschliessliche Gemeinnützigkeit' als Steuerbefreiungsgrund wie der BdBSt. Die korrekte Gesetzesauslegung muss zum selben Ergebnis gelangen.

Für diejenigen Kantone, deren Gesetze einen in weiten Bereichen eigenen Gemeinnützigkeitsbegriff kennen, bedeutet das eine gewisse Einschränkung in ihrer bisherigen Betrachtungsweise.

¹⁶ Vorn § 4 C. 1. und § 4 B. 2.1.

¹⁷ Art.16 Ziff.3 BdBSt.

Ferner enthalten die Entwürfe¹⁸ eine selbständige Befreiungsbestimmung für juristische Personen, die Kultuszwecke verfolgen. Diese Zwecke sind nicht Teil der Gemeinnützigkeit. Die Entwürfe orientieren sich in diesem Punkt an der Praxis zum BdBSt. Danach sind die Kultuszwecke - entgegen dem Wortlaut von Art.16 Ziff.3 BdBSt - als solche Steuerbefreiungsgrund¹⁹.

2.3. Voraussetzungen der Befreiung

Die Entwürfe des DBG und des StHG stellen das Fehlen von Erwerbs- und Selbsthilfeszwecken nicht als Voraussetzung für die Steuerbefreiung aus Gemeinnützigkeitsgründen auf. Auf den Begriff der Gemeinnützigkeit hat das keinen Einfluss, da der Ausschluss der Erwerbs- und Selbsthilfeszwecke bereits aus dem Begriffselement der Uneigennützigkeit hervorgeht²⁰.

Selbständige Bedeutung kommt hingegen dem Verbot der erwähnten Zwecke im Bereich der teilweisen Steuerbefreiung zu²¹. Diese ist ausgeschlossen, wenn eine Institution neben den gemeinnützigen noch Erwerbs- oder Selbsthilfeszwecke verfolgt. Nach den beiden Entwürfen sind juristische Personen mit Sitz in der Schweiz für die Teile des Gewinnes und des Kapitals, die gemeinnützigen Zwecken dienen, auf jeden Fall steuerbefreit.

Damit ist der Gesetzgeber dem Harmonisierungsauftrag grundsätzlich korrekt nachgekommen, da weniger als zehn Staatssteuergesetze²² den Ausschluss der Erwerbs- und Selbsthilfeszwecke in den entsprechenden Befreiungsartikeln enthalten.

M.E. wäre aber gerade hier ein Abweichen vom Normalen begründet gewesen. Man hätte mit dem Ausschluss der Erwerbs- und Selbsthilfeszwecke die Probleme im Zusammenhang mit dem Aus-

18 Art.62 lit.h DBGE, BB1 1983 III S.338; Art.26 Abs.1 lit.g StHGE, BB1 1983 III S.299.

19 KAENZIG N.13 zu Art.16 BdBSt.

20 Vorn § 4 C. 2.2.

21 Vorn § 7 B. 3.

22 Den Ausschluss der Erwerbs- oder Selbsthilfeszwecke enthalten u.a. folgende Gesetzesbestimmungen: §16 lit.d ZH-StG; Art.17 Abs.1 lit.e SG-StG; §13 Abs.1 lit.b AG-StG.

scheiden und Sicherstellen gemeinnütziger Gelder in einem Bereich, in dem die Missbrauchsgefahr besonders gross ist, ausschalten können²³.

Die Meinung von SCHMID²⁴, dass die Gleichbehandlung teilweise gemeinnützig tätiger juristischer Personen mit den ausschliesslich erwerbstätigen vor Art.4 BV kaum bestehen könne, teile ich nicht. Ein entsprechender Rechtsetzungsakt wäre keinesfalls sachlich unbegründet oder sinn- und zwecklos²⁵.

Anspruch auf Befreiung haben juristische Personen mit Sitz in der Schweiz. Der befreiende Kanton kann m.E. nicht als zusätzliche Voraussetzung verlangen, dass die Tätigkeit der gemeinnützigen Organisation ihm zugute kommen muss.

Spenden sind abzugsfähig. Es kommt nicht darauf an, ob die begünstigte Organisation ihren Sitz im Wohnsitz- bzw. Sitzkanton des Gönners hat oder nicht. Voraussetzung ist, dass es sich bei der Empfängerin der Spende um eine steuerbefreite gemeinnützige juristische Person mit Sitz in der Schweiz handelt. Gegenrechtsvereinbarungen der Kantone werden daher überflüssig.

Zuwendungen können gemäss den Entwürfen sowohl juristische als auch natürliche Personen zum Abzug bringen. Das entspricht der Regelung der Zürcher Gruppe, die mit Abstand die grösste der drei Gruppen ist. Für die direkte Bundessteuer bedeutet dies eine Neuerung im Sinne einer Erweiterung, da nach dem geltenden Recht gemeinnützige Zuwendungen nur für buchführungspflichtige Unternehmen sowie juristische Personen zulässig sind und nicht für sämtliche Steuerpflichtigen. Neu in den Genuss der Abzugsmöglichkeit kommen daher diejenigen natürlichen Personen, die nicht Inhaber oder Teilhaber eines buchführungspflichtigen Unternehmens sind.

23 Vorn § 7 B. 3.

24 SCHMID, StR 39 (1984) S.549.

25 BGE 106 Ib 188: "Ein gesetzgeberischer Erlass verstösst dann gegen Art.4 BV, wenn er sich nicht auf ernsthafte sachliche Gründe stützen lässt, sinn- und zwecklos ist oder rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden tatsächlichen Verhältnissen nicht ersichtlich ist, bzw. Unterscheidungen unterlässt, die sich aufgrund dieser Verhältnisse aufdrängen (BGE 104 Ia 295 E.5a, 102 Ia 43 f. E.3d mit Hinweisen)."

Die Adressaten der Zuwendungen sind beschränkt auf gemeinnützige juristische Personen mit Sitz in der Schweiz. Nicht zu den möglichen Adressaten gehören daher diejenigen Personen, die Destinatäre gemeinnütziger Organisationen sein können, wie das bis jetzt im BdBSt²⁶ geregelt ist.

2.4. Umfang der Befreiung

Zu Diskussionen Anlass gegeben hat, ob das vorwiegend der Kapitalanlage dienende Grundeigentum gemeinnütziger Institutionen nicht steuerbefreit werden solle. Dieser Vorschlag, den man mit rein fiskalischen Argumenten begründete, ist schliesslich fallengelassen worden²⁷. Der bundesrätliche Entwurf von 1983 verzichtet auf die Besteuerung des Grundeigentums (mit Ausnahme der Grundstückgewinne) gemeinnütziger Körperschaften und Anstalten²⁸.

In der Behandlung der Spenden beim Absender sind die Kantone frei, bis zu welchem Umfang sie diese zum Abzug zulassen wollen. Gemäss dem Wortlaut des StHGE können die Kantone allerdings nur eine Höchst- und nicht auch eine Mindestgrenze kodifizieren.

Der DBGE sieht sowohl eine Mindest- als auch eine Höchstgrenze für abzugsfähige Spenden vor. Ob der Gesetzgeber - was die Normierung der Mindestgrenze betrifft - seinen Harmonisierungsauftrag korrekt erfüllt hat, ist fraglich.

C. VERWALTUNGSGERICHTSBESCHWERDE

Art.70 StHGE hat folgenden Wortlaut²⁹:

"¹Entscheide der letzten kantonalen Instanz unterliegen der

26 Näheres bei KAENZIG N.185 zu Art.22 BdBSt.

27 Näheres bei ZUPPINGER/BOECKLI/LOCHER/REICH S.239.

28 Näheres bei ZUPPINGER/BOECKLI/LOCHER/REICH S.239 ff.

29 Botschaft, BB1 1983 III S.313 f.

Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht, soweit sie eine in den Titeln 2-5 und 6 Kapitel 1 geregelte Materie betreffen.

²Das Beschwerderecht steht den Steuerpflichtigen, der kantonalen Steuerverwaltung und der Eidgenössischen Steuerverwaltung zu.

³Im übrigen bleibt die staatsrechtliche Beschwerde an das Bundesgericht gegen Entscheide der letzten kantonalen Instanz und gegen kantonale Erlasse vorbehalten."

Die Anwendung der kantonalen Steuergesetze kann somit vom Bundesgericht umfassend auf ihre Uebereinstimmung mit dem StHG geprüft werden³⁰. Das bedeutet eine wesentliche Neuerung, da nach dem geltenden Recht die Ueberprüfung von Verfügungen über kantonale Steuern durch das Bundesgericht nur mittels der staatsrechtlichen Beschwerde wegen Verletzung verfassungsmässiger Rechte möglich ist³¹. Im Zusammenhang mit den Steuerbefreiungen aus Gründen der Gemeinnützigkeit steht dabei die Willkürbeschwerde im Vordergrund.

Art.70 StHGE beinhaltet insofern eine Abweichung von Art.97 OG³², als die Verwaltungsgerichtsbeschwerde hier auch gegen Verfügungen, die sich auf kantonales Recht stützen und nicht nur gegen solche, die in Anwendung von Bundesrecht (z.B. StHG) ergangen sind, zulässig ist³³.

Die umfassende bundesgerichtliche Ueberprüfungsmöglichkeit führt m.E. zur Bildung eines einheitlichen, schweizerischen Gemeinnützigkeitsbegriffes auf dem Gebiete des Steuerrechts. Vorab geschieht das im Bereich derjenigen Steuerarten, die Gegenstand der Harmonisierung sind, da sich die diesbezüglichen Gemeinnützigkeitsbegriffe mit dem Ausdruck des StHG decken müssen. Die Steuerharmonisierung bezweckt ja ein Angleichen, gegenseitiges Abstimmen und Synchronisieren der kantonalen Steu-

30 Botschaft, BB1 1983 III S.146.

31 Botschaft, BB1 1983 III S.146.

32 SR. 173.110.

33 Botschaft, BB1 1983 III S.147.

ergesetze³⁴.

Im folgenden werden sich auch die Gemeinnützigkeitsbegriffe der vom StHG nicht umfassten Steuerarten (z.B. Erbschafts- und Schenkungssteuern) dem Ausdruck der Harmonisierung anpassen, da trotz unterschiedlicher gesetzlicher Formulierungen die Gemeinnützigkeitsbegriffe der einzelnen Steuererlasse eines Kantons bereits heute in der Regel gleich³⁵ ausgelegt werden. Eine Veränderung des Gemeinnützigkeitsbegriffes der Staatssteuern, bewirkt daher eine entsprechende Anpassung der Gemeinnützigkeitsbegriffe anderer kantonaler Steuergesetze.

Der Forderung nach einer einheitlichen Terminologie³⁶ ist damit m.E. Genüge getan. Zu hoffen bleibt, dass die in Art.70 StHGE festgelegte umfassende bundesgerichtliche Ueberprüfungsmöglichkeit nicht in den kommenden Beratungen des National- und Ständerates relativiert wird.

34 ZUPPINGER/BOECKLI/LOCHER/REICH S.3.

35 Vorn § 4 B. 1.

36 Vorn § 3 D.

§ 14 SCHLUSSBETRACHTUNG

A. ALLGEMEINES

Die Schlussbetrachtung bezweckt, einzelne über die Steuerharmonisierung hinaus relevante Kernstellen der Monographie in zusammengefasster Form wiederzugeben. Das ermöglicht, losgelöst vom übrigen Text, Gedanken zu einer möglichen künftigen Behandlung der steuerrechtlichen Gemeinnützigkeit aufzuzeigen.

B. GEMEINNUETZIGKEITSBEGRIFF

1. Kerngehalt

Was die positive Umschreibung des steuerrechtlichen Gemeinnützigkeitsbegriffs betrifft, haben die einzelnen kantonalen Ausdrücke und derjenige des BdBSt den gleichen Kerngehalt. Dieser zeichnet sich durch die Elemente Allgemeininteresse und Uneigennützigkeit aus¹.

Soweit stimmen auch die Gemeinnützigkeit im Verständnis des Steuerrechts und der entsprechende Begriff des allgemeinen Sprachgebrauchs überein. Unterschiede der beiden Ausdrücke werden erst bei genauerer Betrachtung der Elemente ersichtlich.

¹ Vorn § 4 B. 2.2.

1.1. Allgemeininteresse

1.1.1. Allgemeininteresse und öffentliches Interesse

Allgemeininteresse und der sonst im öffentlichen Recht gebräuchlichere Ausdruck des öffentlichen Interesses bedeuten grundsätzlich dasselbe². Unter Allgemeininteresse ist der spezifisch steuerrechtliche, im Zusammenhang mit dem Gemeinnützigkeitsgedanken massgebliche Sinn des öffentlichen Interesses zu verstehen.

1.1.2. Offener Destinatärkreis³

Die Tätigkeit einer gemeinnützigen Zwecke verfolgenden Institution muss einer grundsätzlich offenen Zahl von Destinatären zugute kommen. Das heisst nicht, dass jedermann Destinatär zu sein braucht. Ein tatsächlich eng begrenzter Personenkreis ist im Allgemeininteresse, so lange jedermann, der die diesbezüglichen sachlichen Voraussetzungen der Körperschaft oder Anstalt erfüllt, Destinatär werden kann und deren Zweckverfolgung nicht nur darauf abzielt, den Begünstigten einen ihren individuellen Bedürfnissen entsprechenden Vorteil zu verschaffen, sondern auch der Allgemeinheit einen Nutzen bringt⁴. Es genügt, wenn die Tätigkeit der gemeinnützigen Institution der Allgemeinheit mittelbar nützt⁵. Die Interessen der Allgemeinheit und der unmittelbar Begünstigten brauchen nicht identisch zu sein.

² GYGAX, StR 16 (1961) S.97 f., gebraucht die Ausdrücke Allgemeininteresse und öffentliches Interesse als Synonyme.

³ Vorn § 4 C. 2.1.2. a, b, c.

⁴ MANDACH S.40; vorn § 4 C. 2.1.2. c.

⁵ Vgl. KAENZIG N.14 zu Art.16 BdBSt.

Ein sehr eng begrenzter oder zum vornherein zahlenmässig klar bestimmter Kreis von Nutzniessern schliesst nach herrschender Auffassung die Gemeinnützigkeit aus, da in diesem Fall die Allgemeinheit in der Regel auch mittelbar als Begünstigte nicht in Betracht kommt. Ein Wirken beispielsweise, das nur den Mitgliedern eines Vereins Vorteile bringt, ist daher meist nicht gemeinnützig⁶.

Wie eng der Destinatärkreis einer Institution begrenzt sein darf, damit das Allgemeininteresse noch zu bejahen ist, kann nur im konkreten Einzelfall beurteilt werden. M.E. hat hier ein grosszügiger Massstab Platz zu greifen:

So muss auch ein Verein beispielsweise, der den Destinatärkreis auf die eigenen Mitglieder beschränkt, Anspruch auf Steuerbefreiung aus Gründen der Gemeinnützigkeit haben, wenn der Erwerb der Mitgliedschaft grundsätzlich jedermann möglich, d.h. der Beitritt insb. nicht durch hohe Eintrittsgelder oder Mitgliederbeiträge weiten Bevölkerungskreisen verwehrt ist⁷. Profitiert neben den Mitgliedern eines Vereins auch die Allgemeinheit von dessen Zweckverfolgung, ist das Erfordernis des offenen Destinatärkreises immer erfüllt⁸.

1.1.3. Fördernswerter Zweck⁹

Nicht jede Tätigkeit, die der Allgemeinheit irgend in einer Form einen Nutzen bringt, ist gemeinnützig. Dazu bedarf es eines fördernswerten Zweckes. Als fördernswert gilt, was dem Wohl der Allgemeinheit dient. Dafür ist grundsätzlich die Meinung des grössern Teils der Bevölkerung eines bestimmten Ge-

6 Vgl. REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER N.53 zu Art.16 ZH-StG.

7 Vgl. (zum Recht der Bundesrepublik Deutschland) KIESSLING Heinz, Gemeinnützigkeit, Die steuerlichen Begünstigungen für Vereine, Stiftungen und andere Körperschaften- steuerliche Spendenbehandlung, 2. Aufl., Achim bei Bremen 1983, bei Note 26 und dort zitierte Entscheide des Bundesfinanzhofs.

8 Zur Kollision zwischen Allgemein- und Privatinteresse vgl. vorn § 4 C. 2.3.

9 Vorn § 4 C. 2.1.2. d.

bietes (steuerforderndes Gemeinwesen) massgebend, wobei aber nicht schlechthin auf die mathematische Bevölkerungsmehrheit abgestellt werden kann. M.E. hat die Beurteilung dessen, ob ein Zweck förderndswert ist, nach objektiven Kriterien zu erfolgen¹⁰.

Förderndswert sind alle Tätigkeiten, die im Sinne "öffentlicher Zwecke" in den Aufgabenbereich des Gemeinwesens fallen könnten. Ausgeschlossen sind mögliche Tätigkeiten des Staates, bei deren Erfüllung dieser am wirtschaftlichen Erwerbsleben teilnimmt¹¹. Neben den Zweckverfolgungen, die in den Aufgabenbereich des Gemeinwesens fallen könnten, gibt es weitere förderndswerte Zwecke, da es der freiheitlichen Staatsauffassung widersprechen würde, wenn der Staat jede dem allgemeinen Wohl dienende Tätigkeit zu seiner Aufgabe machen könnte¹². Eine Schranke erwächst dem Staat auch aus dem Völkerrecht. So hätte dieser u.U. mit Widerständen zu rechnen, wenn er in einem ausländischen Staat die Fürsorge an Personen aufnehmen würde, während dies einer privaten schweizerischen Organisation vom völkerrechtlichen Standpunkt aus durchaus möglich ist¹³.

1.2. Uneigennützigkeit¹⁴

Gemeinnützig handeln nur Institutionen, deren Zweckverfolgung unter Erbringung von Opfern erfolgt. Diese können der Stifter einer Anstalt, die Mitglieder der Organisation oder irgendwelche dritte Personen erbringen.

Opfer sind freiwillig erbrachte, in Geld messbare Leistungen (Spenden, unentgeltliche Arbeit usw.), die keine oder höchstens eine symbolische Gegenleistung bewirken. Massgebend sind

10 Siehe auch KIESSLING a.a.O. bei Note 25.

11 Näheres bei NIGGLI S.119 f.

12 BGer vom 14. März 1962, ASA 32 (1963/1964) S.293.

13 Vorn FN 11.

14 Vorn § 4 C. 2.2.

allerdings nur geldwerte Gegenleistungen¹⁵ und nicht auch solche rein ideeller Art¹⁶. Die Summe der freiwilligen Zuwendungen muss in der Gesamtrechnung der gemeinnützigen Institution ins Gewicht fallen, d.h. die massgebende finanzielle Basis darstellen.

2. Gesamtschweizerischer Begriff¹⁷

Die in einzelnen Staatssteuergesetzen normierte Ausklammerung bestimmter Zwecke aus der Gemeinnützigkeit bewirkt z.T. markante Unterschiede der entsprechenden kantonalen Befreiungsgründe. So gelten beispielsweise im Kanton St.Gallen namentlich wohltätige Zwecke als gemeinnützig, während der Kanton Aargau insb. die Wohltätigkeit als eine nicht gemeinnützige Zweckverfolgung aufführt¹⁸.

Als Anliegen der Rechtssicherheit ist daher die Forderung nach einem gesamtschweizerischen Gemeinnützigkeitsbegriff, der in sämtlichen sektoralen Steuererlassen Geltung hat, aufzustellen. Dieser Forderung kann durch die Steuerharmonisierung entsprochen werden.

Bei Inkrafttreten des im Entwurf vorliegenden StHG wäre das Bundesgericht in der Lage, die Anwendung der kantonalen Steuergesetze umfassend auf ihre Uebereinstimmung mit dem Harmonisierungsgesetz zu überprüfen. Das hätte vorab die Bildung eines einheitlichen Gemeinnützigkeitsbegriffes im Bereich derjenigen Steuerarten zur Folge, die Gegenstand der Harmonisierung sind. Im folgenden würden m.E. auch die übrigen steuerrechtlichen Gemeinnützigkeitsbegriffe angepasst werden.

Nicht nötig ist eine Definition des Ausdrucks der Gemeinnüt-

15 Vgl. KAENZIG N.15 zu Art.16 BdBSt.

16 Anderer Meinung: VGer St.Gallen, CVP 1973 Nr.3.

17 Vorn § 3 D. und § 13 C.

18 Vorn § 4 D.

zigkeit im Harmonisierungsgesetz. Der einem allgemeinen Begriff immanente Vorteil der Flexibilität in der Anpassung an veränderte Verhältnisse - insb. an die sich wandelbare Vorstellung dessen, was als förderenswert zu gelten hat - überwiegt gegenüber dem Nachteil der Rechtsunsicherheit. Diese würde durch die notwendigerweise kompliziert ausfallende Legaldefinition ohnehin nur noch vergrössert werden¹⁹.

C. BEFREIUNGSVORAUSSETZUNGEN

1. Gemeinnützige Institutionen²⁰

Gilt ein Körperschafts- oder Anstaltszweck als gemeinnützig, bedeutet das nicht zwingend, dass die entsprechende Institution in den Genuss der Steuerbefreiung kommen muss. Dies ist erst bei Erfüllung weiterer Voraussetzungen möglich:

- Der gemeinnützige Zweck muss tatsächlich verfolgt werden. So kann beispielsweise ein gemeinnützigen Tätigkeiten gewidmetes Kapital, das effektiv nur an den Zins gelegt wird, unmöglich eine Steuerbefreiung bewirken²¹. Dagegen ist unbeachtlich, ob gemeinnützige Gelder mittelbar oder unmittelbar dem privilegierten Zweck dienen.

- Die dauernde Bindung der befreiten gemeinnützigen Gelder an den besonderen Zweck muss sichergestellt sein. Dazu hat der Körperschafts- oder Anstaltszweck klar aus den Statuten hervorzugehen. Ebenso haben diese zu regeln, dass ein bei Auflösung der gemeinnützigen Institution anfallender Liquidationsüberschuss zu gemeinnützigen Zwecken zu verwenden ist oder an den

¹⁹ Vgl. vorn § 4 B. 2.2.

²⁰ Vorn § 7 B.

²¹ Vgl. REIMANN/ZUPPINGER/SCHAERRER N.54 zu § 16 ZH-StG.

Staat fällt²². Zu Problemen führt die Voraussetzung der Sicherstellung der den privilegierten Zwecken dienenden Gelder bei nur teilweise gemeinnütziger Tätigkeit.

- Der Ausschluss von Erwerbs- und Selbsthilfeszwecken²³ sollte m.E. in sämtliche Steuergesetze als Befreiungsvoraussetzung aufgenommen werden. Damit wäre das bei gemischter Tätigkeit auftretende Problem der Trennung des Einkommens und Vermögens einer Institution in gemeinnützigen Zwecken dienende und andere Gelder mindestens für diejenigen Sachverhalte, bei denen die Missbrauchsgefahr am grössten ist, gelöst²⁴.

- Eine weitere Voraussetzung der Befreiung ist die Geltendmachung der Gemeinnützigkeit im dafür vorgesehenen Verfahren. Kennt ein Steuergesetz kein spezielles Befreiungsverfahren, muss die Ausnahme von der Steuerpflicht im Veranlagungsverfahren verlangt werden.

Nicht Befreiungsvoraussetzung sollte m.E. sein, dass die Zweckverfolgung im gesamtschweizerischen oder im Interesse des für die Steuerbefreiung zuständigen Kantons erfolgt. Es müssen daher auch Institutionen, die zugunsten eines andern als des die Steuerhoheit innehabenden Kantons tätig sind, befreit werden. Bedeutung erlangt dies hauptsächlich dann, wenn eine gemeinnützige Körperschaft oder Anstalt ausserhalb des Sitzkantons sich befindende Liegenschaften erwirbt.

2. Spenden²⁵

Spenden sind freiwillige, unentgeltliche Leistungen. Die meisten Staatssteuergesetze sowie der StHG und der DBGE las-

22 Näheres bei NICGLI S.113 ff.

23 Vgl. die gesetzlichen Regelungen der Kantone AG, SG, ZH.

24 Zur Regelung des StHG Entwurfs siehe vorn § 13 B. 2.3.

25 Vorn § 7 C.

sen sowohl gemeinnützige Vergabungen natürlicher als auch juristischer Personen zum Abzug zu. Ebenso beinhalten in allen Kantonen, die Erbschafts- oder Schenkungssteuern erheben, die entsprechenden Erlasse Befreiungsnormen betreffend die Gemeinnützigkeit. Eine Ausnahme macht einzig der Kanton Solothurn, der keine Befreiung von der Nachlasssteuer vorsieht.

Grosszügig sollte m.E. mit Spenden im interkantonalen Verhältnis verfahren werden. Zuwendungen, die an eine schweizerische steuerbefreite Institution erfolgen, die ihren Sitz nicht in dem die Steuerhoheit zustehenden Kanton hat, müssen sowohl beim Spender als auch beim Empfänger von der Steuerpflicht ausgenommen werden.

D. BEFREIUNGSUMFANG

Eine ausschliesslich gemeinnützig tätige juristische Person ist sowohl von der direkten Bundessteuer als auch den Staats- sowie den Erbschafts- und Schenkungssteuern vollumfänglich befreit²⁶. Dagegen begrenzen zahlreiche kantonale Gesetze die Abzugsmöglichkeit gemeinnütziger Zuwendungen²⁷.

Mindest- wie Höchstabzüge können durch einen absoluten Wert (Summen- oder Einzelfallgrenze) oder als Prozentsatz des Einkommens bzw. Ertrags definiert sein. Wenn überhaupt eine Spannweite der abzugsfähigen Zuwendungen bestimmt werden soll, erreicht der Gesetzgeber m.E. das befriedigendste Resultat durch die Normierung von Prozentsatzgrenzen.

Stossend wirken eine Mindesteinzelfallgrenze und eine Selbstbehaltgrenze von beispielsweise Fr. 200.--, da sie nicht berücksichtigen, dass für einen finanzschwachen Spender eine

²⁶ Vorn § 8 B 1. und C.

²⁷ Vorn § 8 B. 2.

unter dieser Grenze liegende Zuwendung das grössere Opfer bedeuten kann als eine umfangreichere Vergabung für einen finanzstarken Spender. Ebenso problematisch ist eine Regelung, die Spenden bis zu einem bestimmten Betrag ohne Nachweis zulässt²⁸. Dies führt in der Praxis wohl dazu, dass jedermann den entsprechenden Abzug - unbesehen davon, ob gespendet worden ist oder nicht - geltend macht, was sicher nicht dem Sinn der Befreiung gemeinnütziger Zuwendungen entspricht. Die beiden aufgezeigten Varianten bezwecken, den mit der Ueberprüfung kleiner Spenden verbundenen Aufwand der Steuerbehörden zu beschränken.

Es ist daher nach einer Lösung zu suchen, die vom Resultat her befriedigt und auch den Aufwand der Steuerbehörden in Grenzen hält. Einen gangbaren Kompromiss stellt die Normierung einer Summenmindestgrenze dar, die den Gesamtbetrag der Zuwendungen abziehen lässt, sofern dieser mindestens den 'Grenzbetrag' erreicht²⁹. Besser ist die Regelung einer Prozentsatzmindestgrenze. Dies beinhaltet aber immerhin den Nachteil, dass einkommensstarke Personen nicht zu Vergabungen angespornt werden. M.E. muss deshalb auf Mindestgrenzen verzichtet werden. Die Abzüge kleiner Spenden sind stichprobenweise zu kontrollieren, und bei festgestellten Verstössen ist konsequent zu bestrafen.

²⁸ Regelung des Kantons Aargau; siehe vorn § 8 B. 2.

²⁹ Siehe Art.34 Abs.1 lit.k BE-StG und Art.33 Abs.1 lit.f DBGE.

LEBENS LAUF

23. Nov. 1958	geboren in St. Gallen
1966 - 1972	Primarschule in St. Gallen
1972 - 1978	Kantonsschule St. Gallen, Matura Typus C
1978 - 1984	Studium an der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät der Universität Zürich; zahlreiche Militärdienste; Ernennung zum Leutnant
Juli 1984	Promotion zum Lizentiaten der Rechtswissenschaft
1984 - 1987	Ausarbeitung der vorliegenden Dissertation und Absolvierung der Doktorprüfungen; dreimonatige Tätigkeit als juristischer Mitarbeiter eines Verbandes der Schweizer Bauwirtschaft; anschliessend Sekretär desselben Verbandes
Dezember 1987	Promotion zum Doktor der Rechtswissenschaft



